

T.C.
KIRŞEHİR AHİ EVRAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNDE DENETÇİLERİN
DENETİM RİSKİNE YÖNELİK YAKLAŞIMLARININ
ARAŞTIRILMASI

Serap GÖKBAYRAK

YÜKSEK LİSANS TEZİ

KIRŞEHİR-2020



©2020-Serap GÖKBAYRAK

T.C.
KIRŞEHİR AHİ EVRAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNDE DENETÇİLERİN
DENETİM RİSKİNE YÖNELİK YAKLAŞIMLARININ
ARAŞTIRILMASI

INVESTIGATION OF AUDITORS' APPROACHES TO
AUDIT RISK IN THE INDEPENDENT AUDIT PROCESS

Hazırlayan
Serap GÖKBAYRAK

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Danışman
Dr. Öğr. Üyesi Hatice Pınar KAYA

KIRŞEHİR-2020

BİLDİRİM

Hazırladığım tezin tamamen kendi çalışmam olduğunu ve her alıntıya kaynak gösterdiğimi taahhüt eder, tezimin kâğıt ve elektronik kopyalarının Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü arşivlerinde aşağıda belirttiğim koşullarda saklanmasına izin verdiğimi onaylarım:

- Tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir.
- Tezim sadece Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi yerleşkelerinden erişime açılabilir.
- Tezimin yıl süreyle erişime açılmasını istemiyorum. Bu sürenin sonunda uzatma için başvuruda bulunmadığım takdirde, tezimin/raporumun tamamı her yerden erişime açılabilir.

/06/2020

Serap GÖKBAYRAK

ÖZET

BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNDE DENETÇİLERİN DENETİM RİSKİNE YÖNELİK YAKLAŞIMLARININ ARAŞTIRILMASI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan: Serap GÖKBAYRAK

Danışman: Dr. Öğretim Üyesi Hatice Pınar KAYA

2020-(XII+83)

Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü

İşletme Ana Bilim Dalı

Jüri

Prof. Dr. Şaban UZAY

Dr. Öğr. Üyesi Hatice Pınar KAYA

Dr. Öğr. Üyesi Murat YÜKSEL

Denetim riski, finansal tabloların önemli yanlışlık içermesine rağmen bağımsız denetçilerin bu tablolara olumlu görüş verme olasılığıdır. Bağımsız denetimin makul güvence sağlaması, denetim riskinin düzeyine bağlıdır. Bu sebeple bağımsız denetçilerin finansal tablolara makul güvence sağlaması için denetim riskinin kabul edilebilir düşük bir düzeyde tutulması gerekir.

Çalışmanın temel amacı, bağımsız denetim riskine karşı hem bağımsız denetim kuruluşlarının hem de bu kuruluşlarda görev yapan bağımsız denetçilerin almış olduğu önlemleri ortaya koymak ve bağımsız denetim riskini azaltmaya yönelik gerçekleştirdikleri faaliyetleri tespit etmektir. Çalışmada nitel araştırma yöntemi tercih edilmiştir. Bağımsız denetçilerle yüz yüze görüşmeler yapılarak, elde edilen bulgular Atlas.ti programı kullanılarak analiz edilmiştir.

Denetim riskini azaltmak için öncelikle bağımsız denetim kuruluşlarından müşteri kabul politikalarına göre yapısal risk ve kontrol risk düzeyi düşük müşterileri kabul etmeleri beklenir. Ancak çalışmadan elde edilen bulgular, bağımsız denetim kuruluşlarının müşteri kabulünde denetim ücretinin ön planda olduğunu göstermiştir. Bağımsız denetim kuruluşları kâr amacı güden kuruluşlar arasında yer almalarından dolayı riski yüksek olsa da yüksek ücret vermeyi kabul eden müşterilerin denetimini yapmayı kabul edebilmektedir. Bağımsız denetim kuruluşlarının denetim riskini minimize etmek amacıyla; yüksek riskli müşteriler için deneyimli, mesleki şüpheciliği yüksek ve mesleki yargısı kuvvetli bir denetim ekibi oluşturmaya özen gösterdiği tespit edilmiştir. Risk düzeyi arttıkça, daha detaylı incelemeler yaptıkları, test sayısını, örneklem sayısını, kanıt sayısını hatta denetçi sayısını artırdıkları ortaya çıkmıştır.

Çalışmada aynı zamanda yapısal risk ve kontrol risk düzeyinin müşterinin faaliyet gösterdiği sektöre göre değiştiği ve yüksek tutarlı hesapların daha yüksek risk taşıma potansiyeline sahip olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bağımsız denetimin risk unsurları arasında en çok dikkat edilmesi gereken riskin bulgu riski olduğu ve bulgu riskini düşürmek için de en önemli görevin bağımsız denetçilere düştüğü ortaya çıkmıştır. Bu açıdan da bağımsız denetçilerin devamlı eğitime tabi tutulmaları, alanlarında uzmanlaşmaları ve mesleki etik ilkelere bağlı kalmaları büyük öneme sahiptir. Çalışmadan elde edilen bir diğer önemli bulgu, denetlenen kuruluşun iç kontrol sisteminin varlığı ve etkinliği ile kuruluşun açtığı veya kuruluşu karşı açılan büyük tutarlı davaların denetim risk düzeyini

etkileyen faktörlerin başında gelmesidir. Bağımsız denetçiler tarafından Türkiye’de yapılan bağımsız denetimlerin denetim riski düzeyi genel olarak orta-yüksek arasında olduğu ileri sürülmüştür. Bunun temel sebebi ekonomik yapının istikrarlı olmaması olarak değerlendirilmiştir. KGG’nın kurulması ve denetim kuruluşlarına ve denetçilere uygulanan yaptırımların artmasıyla birlikte denetim risk düzeyinin azaldığı ve denetimlerin güvenilirliğinin arttığı sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetçi, Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetim Riski, Denetim Riski Düzeyi, Denetim Riski Unsurları.



ABSTRACT

INVESTIGATION OF AUDITORS' APPROACHES TO AUDIT RISK IN THE INDEPENDENT AUDIT PROCESS

M.Sc. Thesis

Preparer: Serap GÖKBAYRAK

Advisor: Asst. Prof. Dr. Hatice Pınar KAYA

2020-(XII+83)

Kırşehir Ahi Evran University, Graduate School of Social Sciences

Department of Business

Jury

Prof. Dr. Şaban UZAY

Asst. Prof. Dr. Hatice Pınar KAYA

Asst. Prof. Dr. Murat YÜKSEL

Audit risk is the possibility of independent auditors to give a positive opinion to these statements, although the financial statements contain material misstatement. Providing reasonable assurance of independent audit depends on the level of audit risk. Therefore, in order for independent auditors to provide reasonable assurance in the financial statements, the audit risk should be kept at an acceptable low level.

The main purpose of the study is to reveal the measures taken by both independent audit firms and independent auditors working in these organizations against independent audit risk, and to identify their activities to reduce the risk of independent audit. Qualitative research method was preferred in the study. By making face-to-face interviews with independent auditors, the findings were analyzed using the Atlas.ti program.

In order to reduce the audit risk, firstly, independent audit firms are expected to accept customers with low structural and control risk levels, according to customer acceptance policies. However, the findings obtained from the study showed that the audit fee is at the forefront of customer acceptance of independent audit firms. Independent audit firms may agree to carry out the audit of customers who agree to pay high fees even though they are at high risk due to being among the for-profit organizations. In order to minimize the audit risk of independent audit firms; it has been determined that it takes care to create an experienced, high skepticism and professional judgment audit team for high-risk customers. As the level of risk increased, it was revealed that they conducted more detailed examinations, increased the number of tests, the number of samples, the number of evidences, and even the number of auditors.

In the study, it was also concluded that the structural risk and control risk level varies according to the sector in which the customer operates, and high-scale accounts have a higher risk carrying potential. Among the risk factors of the independent audit, it has been revealed that the most important risk is the risk of finding and the most important task for reducing the risk of finding falls to the independent auditors. In this respect, it is of great importance that independent auditors are continuously trained, specialize in their fields and adhere to professional ethical principles. Another important finding obtained from the study is the existence and effectiveness of the internal control

system of the audited institution and the large-scale lawsuits brought against or against the organization are among the factors affecting the audit risk level. Independent auditors of audit risk audit conducted in Turkey have suggested that the overall level between medium-high. The main reason for this was evaluated as the unstable economic structure. It was concluded that with the establishment of the UPS and the increase in the sanctions applied to the audit institutions and auditors, the level of audit risk decreased, and the reliability of the audits increased.

Keywords: Independent Auditor, Independent Audit, Independent Audit Risk, Audit Risk Level, Audit Risk Elements.



ÖN SÖZ

Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı'nda yüksek lisans tezi olarak yapılan bu çalışma “Bağımsız Denetim Sürecinde Denetçilerin Denetim Riskine Yönelik Yaklaşımlarının Araştırılması” başlığını taşımaktadır.

Çalışmanın amacı, denetim riskini etkileyen faktörleri ortaya çıkarmak ve hem bağımsız denetim kuruluşlarının hem de bu kuruluşlarda görev yapan bağımsız denetçilerin bağımsız denetim riskini azaltmaya yönelik gerçekleştirdikleri faaliyetleri tespit etmektir. Yapılan çalışmanın bağımsız denetim riskini düşürmek, Türkiye’de işletmeler tarafından hazırlanan finansal tabloların güvenilirliğini artırmak ve böylece bilgi kullanıcılarının daha sağlıklı kararlar almasını sağlamak açısından önemli olduğu düşünülmektedir.

Tez konusunun seçiminden başlayarak, tezin tamamlanmasına kadar geçen sürede her türlü desteği sunan ve lisans eğitimimde de bana bu alanı sevdiren çok değerli danışman hocam Dr. Öğr. Üyesi H. Pınar KAYA’ya emek ve özverileri için teşekkürü bir borç bilirim. Aynı şekilde bu aşamaya gelinceye kadar bana emek veren Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi İşletme bölümündeki tüm hocalarıma da bu vesile ile minnet ve şükranlarımı iletirim. En son ve en içten teşekkürü de sonsuz emek ve fedakârlıklarıyla bugünlere gelmemi sağlayan şu an yanımda olamasa da her zaman kalbimde olan BABAM ile her zaman desteklerini yanımda hissettiğim çok sevgili ANNEM’e ve KARDEŞLERİM’e sunarım.

İÇİNDEKİLER

BİLDİRİM	i
ÖZET	ii
ABSTRACT	iv
ÖN SÖZ	vi
İÇİNDEKİLER	vii
TABLolar LİSTESİ.....	ix
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	x
RESİMLER LİSTESİ.....	xi
SİMGELER VE KISALTMALAR	xii
BÖLÜM I.....	1
1. GİRİŞ.....	1
1.1. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ.....	3
1.2. ARAŞTIRMANIN SINIRLILIKLARI.....	4
BÖLÜM II.....	5
2. DENETİM, BAĞIMSIZ DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİMDE	5
RİSK DEĞERLENDİRMESİ.....	5
2.1. DENETİM	5
2.2. DENETİM TÜRLERİ	6
2.2.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri.....	6
2.2.2. Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri.....	7
2.2.3. Denetçilerin Yasal Statüsüne Göre Denetim Türleri	7
2.3. BAĞIMSIZ DENETİM.....	8
2.3.1. Bağımsız Denetim İhtiyacı	8
2.3.2. Bağımsız Denetimin Tanımı, Amacı ve Özellikleri	9
2.3.3. Bağımsız Denetimin Yararları	12
2.3.4. Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişimi	12
2.3.5. Bağımsız Denetimin Türkiye’deki Gelişimi.....	15

2.3.6. Bağımsız Denetim Süreci ve Aşamaları	17
2.3.7. Bağımsız Denetçilerin Bağımsız Denetime İlişkin Sorumlulukları	21
2.4. BAĞIMSIZ DENETİMDE RİSK DEĞERLENDİRMESİ	23
2.4.1. Risk Kavramı	23
2.4.2. İşletme Riski	24
2.4.3. Bağımsız Denetim Riski	25
2.4.4. Bağımsız Denetim Riskinin Unsurları	27
2.4.4.1. Yapısal (Doğal) Risk	28
2.4.4.2. Kontrol Riski	30
2.4.4.3. Bulgu (Tespit Edememe) Riski	31
2.4.4.4. Bağımsız Denetim Riskinin Unsurları Arasındaki İlişki	32
2.4.5. Bağımsız Denetim Risk Modeli	34
2.4.6. Bağımsız Denetçiler Açısından Denetim Riski Faktörleri	36
2.4.7. Bağımsız Denetçilerin Denetim Riskine Karşı Mesleki Sorumlulukları	37
BÖLÜM III	41
3. BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNDE DENETÇİLERİN DENETİM RİSKİNE YÖNELİK YAKLAŞIMLARI	41
3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI	41
3.2. LİTERATÜR TARAMASI	42
3.3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ	43
3.4. ARAŞTIRMANIN DESENİ/MODELİ	44
3.5. ARAŞTIRMANIN EVRENİ VE ÖRNEKLEMİ	45
3.6. VERİ TOPLAMA ARACI	45
3.7. VERİLERİN ANALİZİ	46
3.8. BULGULAR	49
SONUÇ	71
KAYNAKÇA	78
ÖZGEÇMİŞ	83

TABLolar LİSTESİ

Sayfa

Tablo 2.3.4.1. Denetimin Tarihsel Gelişimi	14
Tablo 2.3.4.2 Bağımsız Denetimin Gelişmesinde Etkili Olan Skandallar	15
Tablo 2.3.6.1. Olumlu Görüş Dışında Görüş Verilmesine Neden Olan Hususlar.....	20
Tablo 2.4.2.1. İşletme Riskleri	24
Tablo 3.8.1. Demografik Özellikler.....	50



ŞEKİLLER LİSTESİ

Sayfa

Şekil 2.3.5.1. Türkiye Bağımsız Denetim Standartları (BDS)	17
Şekil 2.4.4.1. Denetim Riski Unsurları.....	27
Şekil 2.4.4.4.1. Denetim Risk Süzgeci	33



RESİMLER LİSTESİ

Sayfa

Resim 3.7.1. Atlas.ti Programında İçerik Analizi İçin Kod Verme	47
Resim 3.7.2. Atlas.ti Programında Kod Ailelerinin Oluşturulması	48
Resim 3.7.3. Atlas.ti Programında Kod Ailelerinin Kodlara Göre Gösterilmesi.....	48
Resim 3.7.4. Atlas.ti Programında Kodlar ve Kod Ailelerinin Network Analizi (Ağ Görünümü)	49



SİMGELER VE KISALTMALAR

Bu çalışmada kullanılmış kısaltmalar, açıklamaları ile birlikte aşağıda sunulmuştur.

Kısaltmalar	Açıklamalar
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Kurumu
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BDS	Bağımsız Denetim Standartları
BDY	Bağımsız Denetim Yönetmeliği
EPDK	Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu
IFAC	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
KGK	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
SOX	Sarbanes Oxley Yasası
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TTK	Türk Ticaret Kanunu

BÖLÜM I

1. GİRİŞ

Günümüzde teknolojik gelişmelerin etkisiyle ve ekonomik sınırların ortadan kalkmasıyla çok sayıda kişi, kurum ve kuruluş çeşitli sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerin finansal durumları ve performansları ile ilgili bilgiye ihtiyaç duymuştur. Bu durum işletmelerin finansal bilgilerinin bağımsız bir uzman tarafından denetlenerek, bu finansal bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği konusunda tarafsız olarak güvence sağlamak amacıyla yapılan işlemlerin tamamını temsil eden bağımsız denetimin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu görevi yürütenler bağımsız denetçi, yapılan işlem ve faaliyetler ise bağımsız denetim olarak tanımlanmıştır.

Finansal tabloların temel amacı bilgi kullanıcılarına ekonomik kararlar alırken yararlanmaları için işletmelerin finansal durumu, faaliyetleri ve bu faaliyetlerin sonuçları hakkında bilgi vermektir. Bağımsız denetimi, işletmelerin finansal bilgilerini mevzuatlar çerçevesinde önceden belirlenmiş ölçütlere göre denetleyen ve bilgi kullanıcılarına bu bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği hakkında makul güvence sağlayan bir sistem olarak tanımlamak mümkündür. Bağımsız denetçilerin işletmelerin finansal tablolarıyla ilgili bildirdikleri görüşün temel özelliği, finansal tabloların önemli yönlerini kapsaması ve makul güvence sağlamasıdır. Bağımsız denetçiler bir bütün olarak finansal tabloların önemli bir hata veya yanlışlık içerip içermediği konusunda görüş bildirmektedir.

Bağımsız denetimin sonunda finansal tablolarda önemli yanlışlıklar olup olmadığı makul (kabul edilebilir) bir denetim görüşü ile birlikte bilgi kullanıcılarına denetim raporu aracılığıyla ulaştırılmaktadır. Bağımsız denetçinin, denetim sırasında işletmeye ait işlemlerin tamamını incelemesi mümkün değildir. Çünkü bu zaman ve maliyet açısından çok külfetli olacaktır. Bundan dolayı bağımsız denetçiler, denetim risklerine maruz kalmaktadır. Denetim riskinin; yapısal risk, kontrol riski ve bulgu riski olmak üzere toplam üç unsuru bulunmaktadır. Yapısal risk ve kontrol riskine bağımsız denetçi etki edemezken bulgu riskini denetçi doğrudan etkilemektedir. Denetim riskini etkileyen birçok faktör bulunmaktadır. Bağımsız denetçi açısından bakıldığında; denetçinin eğitimi, sektör hakkındaki bilgisi, mesleki şüpheciliği, mesleki yargısı ve mesleki etik ilkeleri uyumu denetim riskini etkilemektedir. Bağımsız denetim kuruluşu açısından değerlendirildiğinde, denetim kuruluşlarının müşterinin denetim riski yüksek olsa da yüksek ücret elde etme isteği, tarafsızlığı, denetim ekibi seçimi, denetimin iyi planlanması gibi faktörlerin denetim riski

üzerinde etkili olduğu ifade edilebilir. Denetlenen işletme açısından ise; iç kontrol sisteminin etkinliği, önceki denetim raporları, ilk defa denetim yapılacak olması, personel bilgi düzeyi, davalar, muhasebe politikaları, teknolojiyi kullanma düzeyi, ilişkili taraf işlemleri ve organizasyon yapısı gibi birçok faktör denetim riskini etkilemektedir.

Türkiye’de Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun kurulmasıyla, genel olarak bağımsız denetim faaliyetlerinin mevcut yasal düzenlemelere uygunluğunun ve bu faaliyetlerin standartlara uygun olarak yürütülüp yürütülmediğinin, meslekten bağımsız, kamu yararını ön planda tutan bir kurum tarafından çeşitli uygulamalarla kontrol edilmesi çalışmaları düzenlenerek Bağımsız Denetim Standartları (BDS) ile desteklenmiştir. Ayrıca KGK bağımsız denetim kuruluşlarını ve bağımsız denetçilerin yaptıkları denetim faaliyetlerini inceleyerek yasalar ve mevzuat çerçevesinde yaptırımlar uygulamaktadır.

Tez çalışması üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde giriş, araştırmanın problemi, araştırmanın amacı ve önemi ile araştırmanın sınırlılıkları yer almaktadır.

Çalışmanın ikinci bölümünde; denetim, bağımsız denetim ve bağımsız denetimde riske ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Öncelikle denetim ve denetim türlerinden bahsedilmiştir. Daha sonra bağımsız denetime duyulan ihtiyacın nedenleri ile bağımsız denetimin tanımı, özellikleri ve yararları açıklanmıştır. Bağımsız denetimin dünyadaki ve Türkiye’deki tarihsel gelişimi hakkında bilgi verilmiştir. Ayrıca bağımsız denetim süreci ve bağımsız denetçilerin bağımsız denetime ilişkin sorumlulukları anlatılmıştır. Sonrasında risk kavramı, işletme riski, bağımsız denetim riski ve bağımsız denetim risk unsurları olan yapısal risk, kontrol riski, bulgu riski hakkında bilgiler verilmiştir. Bağımsız denetimin unsurları arasındaki ilişki ve bağımsız risk modeli açıklandıktan sonra, bağımsız denetçiler açısından denetim riski faktörleri ve bağımsız denetçilerin denetim riskine karşı mesleki sorumlulukları hakkındaki bilgilerle ikinci bölüm tamamlanmıştır.

Çalışmanın üçüncü ve son bölümünü ise uygulama oluşturmaktadır. Uygulamada nitel araştırma yöntemleri arasında yer alan görüşme (mülakat) tekniği ile toplam 30 bağımsız denetçiye yapı yapılandırılmış açık uçlu 12 soru yöneltilerek, bağımsız denetçilerin müşteri kabulü ile başlayan bağımsız denetim sürecinde karşılaştıkları denetim riski faktörlerine karşı yaklaşımları tespit edilmeye çalışılmıştır. Bağımsız denetçilerin denetim riskini düşürmek ve Türkiye’deki bağımsız denetimin güvenilirliğini artırmak amacıyla neler yapılması gerektiği çalışma kapsamında incelenmiştir.

1.1. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ

Araştırmanın temel amacı, bağımsız denetim riskini etkileyen faktörleri ortaya çıkarmak ve bağımsız denetçiler ile bağımsız denetim kuruluşlarının bağımsız denetim riskini düşürmeye yönelik faaliyetlerini tespit etmektir. Bu kapsamda araştırmanın alt amaçları şunlardır.

- Bağımsız denetim kuruluşlarının müşteri kabul politikaları doğrultusunda denetim riski yüksek müşterilerin denetimini kabul etme ya da reddetme yaklaşımlarını ortaya çıkarmak,
- Bağımsız denetim kuruluşlarının müşterilere yönelik belirli bir kabul edilebilir denetim riski düzeyleri olup olmadığını tespit etmek,
- Bağımsız denetim kuruluşlarının denetimini yapmayı kabul ettiği yapısal risk ve kontrol risk düzeyi yüksek olan müşterilere özel farklı uygulamalarının neler olduğunu belirlemek,
- Bağımsız denetçilerin denetimini gerçekleştirdiği müşterilerin iç kontrol sisteminin etkinliğini ve böylece kontrol risk düzeyini nasıl tespit ettiklerini ortaya çıkarmak,
- Bağımsız denetçiler açısından bir müşterinin yapısal riski ve kontrol riski en yüksek hesap kalemlerinin neler olduğunu tespit etmek,
- Yapısal risk ve kontrol risk düzeyinin bağımsız denetçilerin gerçekleştirdiği hangi işlemleri, ne şekilde etkileyeceğini ortaya çıkarmak,
- Bağımsız denetçilerin bulgu riskini düşürmeye yönelik gerçekleştirdikleri faaliyetleri tespit etmek,
- Denetim riskini en çok etkileyen faktörleri belirlemek,
- Türkiye’de yapılan bağımsız denetimlerin denetim risk düzeyini ortaya çıkarmak,
- Türkiye’de bağımsız denetim riskini azaltmak ve denetimin güvenilirliğini artırmak için neler yapılması gerektiğini değerlendirmektir.

Araştırmanın sonucunda elde edilen bilgilerin, bağımsız denetim risklerini azaltmak ve Türkiye’deki bağımsız denetimlerin güvenilirliğini artırmak açısından önemli olduğu düşünülmektedir. Bağımsız denetimlerin güvenilirliği ise dolaylı olarak sermaye piyasalarının ve ülke ekonomisinin gelişimine katkı sağlar.

1.2. ARAŞTIRMANIN SINIRLILIKLARI

Çalışmada kullanılan görüşme (mülakat) tekniği sosyal bilimlerde kullanılan etkili veri toplama yöntemlerinden biridir. Görüşme; beceri, duyarlılık, yoğunlaşma ve kişiler arası iletişim gibi birçok boyutu barındırması açısından zordur. Araştırmacının katılımcılarla ilgili olarak kısa zamanda yoğun veri toplaması gereklidir. Görüşme tekniği diğer veri toplama yöntemlerine göre zaman ve maliyet açısından külfetli olmasından kaynaklanan sınırlılıklara sahiptir. Görüşme yapılacak kişileri belirlemek, randevu almak, görüşmeleri gerçekleştirmek zaman ve maliyet olarak araştırmacının sınırlılıklarını ifade etmektedir. Katılımcılar görüşme tekniğinde kendilerine yöneltile soruları tecrübeleri doğrultusunda kişisel görüşleri olarak cevaplamakta oldukları için elde edilen sonuçların genellenebilirliği sınırlıdır.

Araştırma İstanbul ilinde faaliyet gösteren bağımsız denetim kuruluşlarında çalışan bağımsız denetçilerle görüşme tekniği kullanılarak yapılmıştır. Araştırma çok maliyetli olması ve zaman alması nedeniyle, elde edilen bilgilerin yeterlilik düzeyine göre 30 katılımcı ile sınırlandırılmıştır.

BÖLÜM II

2. DENETİM, BAĞIMSIZ DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİMDE

RİSK DEĞERLENDİRMESİ

Bu bölümde öncelikle araştırmanın çalışma alanı olan ve denetim türleri arasında yer alan bağımsız denetim ile ilgili genel bilgilere yer verilmiştir. Bu kapsamda bağımsız denetimin ortaya çıkışı, tanımı, amacı, özellikleri, yararları, tarihsel gelişimi, aşamaları ve bağımsız denetçilerin bağımsız denetime ilişkin sorumlulukları hakkında açıklamalar yapılmıştır. Sonrasında bağımsız denetimde risk kavramı, denetim riskini oluşturan unsurlar ve bağımsız denetçilerin denetim riskine karşı mesleki sorumlulukları incelenmiştir.

2.1. DENETİM

Ticari ve ekonomik alanlardaki yenilikler, yaşanan dijital gelişmeler ve sınırların ortadan kalkması bilgiye erişimi kolaylaştırmıştır. Ancak bilginin fazla olması, elde edilen bilginin doğru ve güvenilir olup olmadığı sorununu ortaya çıkarmıştır. Bilginin güvenilirliğini artırmayı amaçlayan denetim, özellikle finans ve muhasebe alanındaki bilgi kullanıcıları için büyük önem taşımaktadır.

Denetim kelimesinin Anglo-Sakson ülkelerindeki karşılığı olan “auditing” kavramının kökeni, Latince “işitme” veya “dinleme” anlamına gelen “audire” fiiline dayanmaktadır. Bunun anlamı eski tarihlere dayanan toplumlarda seçilmiş uzmanların, görevli kişilerin yaptıkları işleri dinleyerek doğruları bulmaya çalışmalarıdır (Şengür, 2016: 7). Türk Dil Kurumu denetimi; *“bir işin doğru ve usulüne uygun olarak yapıp yapılmadığını incelemek”* şeklinde tanımlamıştır. Bir diğer tanıma göre denetim; *“bir ekonomik birim veya döneme ait bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere olan uygunluk derecesini araştırmak ve bu konuda bir rapor düzenlemek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir”* (Bozkurt, 1998: 23). Denetimin AICPA (Amerikan Diplomalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü) tarafından yapılmış ve genel kabul görmüş tanımı ise şu şekildedir: *“İktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddiaların, önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerlendirerek raporlayan sistematik bir süreçtir”* (Karacan ve Uygun, 2012: 24). Yapılan tanımlar doğrultusunda denetimin unsurları ve özellikleri şunlardır:

- Denetim sistematik bir süreçtir.

- Denetimin konusu iktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddialardır.
- Denetimde, denetimin yapılma amacına göre önceden saptanmış çeşitli ölçütler kullanılır.
- Denetim tarafsız bir şekilde kanıt toplama ve değerlendirme işlemidir.
- Denetim, alanında uzman olan kişiler tarafından gerçekleştirilir.
- Denetim çalışmalarının sonunda bir rapor düzenlenir ve ilgi duyanlara açıklanır.

Denetim çalışmaları sonunda düzenlenen raporlar, denetimin türüne göre farklılık gösterir.

2.2. DENETİM TÜRLERİ

Yerli ve yabancı literatürde denetim, farklı şekillerde sınıflandırmaya tabi tutulmaktadır. Genel olarak denetimin; amacına, yapılış nedenine ve denetçilerin yasal statüsüne göre sınıflandırıldığı görülmektedir.

2.2.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri

Amaçlarına göre denetim türleri; finansal tablolar denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olmak üzere üç gruba ayrılır.

Finansal tablolar denetimi; geleneksel anlamda ilk akla gelen denetim türü olan finansal tablolar denetimi, bağımsız denetçiler ve kamu denetçileri tarafından yürütülür (Karacan ve Uygun, 2012: 31). İşletmelerin finansal tablolarının Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına ya da Vergi Mevzuatına uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği hakkında görüş bildirilmek için yapılır. Finansal tablo denetiminin en önemli amaçlarından birisi, finansal tabloların işletmelerin finansal yapısının gerçek durumunu yansıtmayı yansıtmadığını araştırmaktır (Kavut vd., 2009: 36). Finansal tablo denetimi, finansal tablolar ile birlikte finansal tabloların dipnotlarını da içermektedir ve bağımsız denetim olarak da isimlendirilmektedir.

Faaliyet denetimi; işletmenin bölümlerinin etkinlik veya verimlilik açısından değerlendirilmesi amacıyla o bölümlerin faaliyetlerine ilişkin yöntem ve yordamların gözden geçirilerek incelenmesi faaliyettir (Güredin, 2007: 17). Faaliyet denetimi, performans denetimi ve verimlilik denetimi olarak da isimlendirilmektedir. Faaliyet denetiminin amacı, işletmelerin hedeflerine ulaşıp ulaşmadığını, performans ve verimlilik düzeylerini belirleyerek işletme yönetimine objektif bilgi sağlamaktır. Faaliyet denetimi,

sadece muhasebe işlemleri ile sınırlı değildir ve uygulama alanı olarak finansal tabloların denetimi ve uygunluk denetiminden daha geniştir (Güçlü, 2013: 5).

Uygunluk denetimi; işletmelerin finansal işlem ve faaliyetlerinin, işletme yönetimi, yasal kurumlar veya diğer yetkili kişi ve kurumlarca kabul edilmiş yöntem, kural ve mevzuatlara uygun olup olmadığının incelenmesidir (Usul, 2015: 16). Uygunluk denetiminin amacı, işletmelerin faaliyetlerinin yetkili kişiler tarafından daha önce belirlenmiş ölçütlere uygun olup olmadığının araştırılmasıdır. Söz konusu ölçütler işletme dışından kanun, yönetmelik ve kararnameleri kapsarken, işletme içinden yönetim tarafından belirlenen yönetmelik, iç kontrol politika ve prosedürleri kapsamaktadır. Uygunluk denetimi, işletme faaliyetlerinin tamamını içermekte olup hem işletme içi hem de işletme dışı kişiler tarafından yapılabilmektedir.

2.2.2. Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri

Yapılış nedenine göre denetim türleri; zorunlu denetim ve isteğe bağlı denetim olmak üzere ikiye ayrılır.

Zorunlu denetim; denetim çalışmalarının hangi esaslara uygun olarak gerçekleştirileceği yasal mevzuat ile düzenlenmiş olan ve işletmelere yasal bir yükümlülük olarak getirilen denetim türüdür. Denetime tabi olduğu halde denetim yaptırmayan işletmeler cezai yaptırımlarla karşı karşıya kalır.

İsteğe bağlı denetim; Herhangi bir yasal zorunluluk olmaksızın işletmelerin kendi istekleri doğrultusunda yaptırdıkları denetimdir. Bu tür denetimlerin konusu, denetimi isteyen taraflarca belirlenir. Bir işletmede yönetimle ilgili yolsuzluk iddialarının araştırılması konusunda yapılacak denetim, isteğe bağlı denetimdir. Denetimin isteğe bağlı olarak yapılması, denetçinin müşteri işletme istekleri doğrultusunda denetim yapacağı anlamına gelmez. Zorunlu denetimde olduğu gibi isteğe bağlı denetimde de uygulama açısından önemli bir farklılık yoktur (Haftacı, 2011: 8).

2.2.3. Denetçilerin Yasal Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetçilerin yasal statüsüne göre denetim türleri; kamu denetimi, iç denetim ve bağımsız denetim olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

Kamu Denetimi; devlet kuruluşuna bağlı olarak çalışan ve kamu yararı gözetilen denetçiler (kamu denetçileri) tarafından, yasal mevzuat çerçevesinde gerçekleştirilen denetim türüdür. Kamu denetimi, çeşitli devlet kurumları içinde örgütlenmiş olup;

kuruluşların faaliyetlerinin yasal mevzuata, devletin ekonomi politikasına, kamu yararına uygunluk düzeyini araştırmayı ve denetimini gerçekleştirmeyi amaçlar (Karacan ve Uygun, 2012: 43).

İç denetim; işletme varlıklarının her türlü zarara karşı korunup korunmadığını ve faaliyetlerin işletme politikaları ile uyum içinde yürütülüp yürütülmediğini araştırmak amacıyla gerçekleştirilen bir denetim türüdür (Güredin, 2007: 20). İşletmeleri geliştirmek ve işletmelere değer katmak amacıyla yapıldığı için bir kontrol mekanizması niteliği taşır. İç denetim, işletmelerin içinde kendi çalışanları (i denetçiler) tarafından yapılabilirdiği gibi danışmanlık olarak işin uzmanı kişi veya kuruluşlar tarafından da yapılabilmektedir. İç denetimde işletmelerin finansal olan ve olmayan tüm faaliyetleri denetlenmektedir. İç denetim işletmeler için çok gerekli ve önemli bir kontrol aracı olmakla beraber işletmenin diğer bölümlerinden ayrı olarak yürütülmelidir (Arıkan, 2013: 7-10). İç denetim sonucunda elde edilen veriler işletmelerin yönetim kadroları ve bağımsız denetim kuruluşları tarafından kullanılmaktadır.

Bağımsız Denetim; Finansal tabloların güvenilirliğini sağlamak ve bu tabloları önemli kararlar almak için kullanan bilgi kullanıcılarına mutlak değer, makul bir güvence sağlamak amacıyla gerçekleştirilen denetim türüdür. Bağımsız denetim, bağımsız denetçiler tarafından gerçekleştirilir. Bağımsız denetime ve bağımsız denetçilere ilişkin detaylı bilgiler izleyen bölümde ayrı başlıklar halinde yer almaktadır.

2.3. BAĞIMSIZ DENETİM

Bu bölümde öncelikle bağımsız denetime duyulan ihtiyaç açıklanmaktadır. Daha sonra, bağımsız denetimin tanımı, amacı, özellikleri, yararları, tarihsel gelişimi ve süreçleri hakkında bilgi verilmektedir.

2.3.1. Bağımsız Denetim İhtiyacı

Sermaye hareketleri ile işletmelerin devir ve birleşme işlemlerinin uluslararası olarak yapılması finansal tablolardaki bilgilerin öneminin ve ihtiyacının artmasına neden olmuştur (Akdoğan ve Tenker, 2007: 5). Dünya ekonomisinin ortak bir pazar haline dönüşmesi, işletmelerin uluslararası iktisadi faaliyetlerini artırmıştır. Bununla birlikte işletmelerin finansal faaliyetleri daha yoğun ve karmaşık bir hal almıştır. Finansal bilgilerdeki karmaşa ve yoğunluk bilgi kullanıcılarının doğru ve güvenilir bilgiye ulaşmalarında bir engel olarak karşılarına çıkmıştır. Bağımsız denetim sayesinde güvenilir duruma gelen veriler, bilgi

kullanıcıları açısından büyük önem taşımaktadır. Bilgi kullanıcıları güvenilirliği tartışmalı olan verilerle karar almak zorunda olduklarında, risk faktörü ile karşı karşıya kalmaktadırlar. Bilgi kullanıcıları ihtiyaç duydukları verilerin barındırdığı riskler karşısında şu işlemleri yapabilir (Selimoğlu vd., 2011: 2):

- İhtiyacı olan veriye kendisi ulaşmak,
- İhtiyaç duyulan verileri sağlayanlara güvenerek risk almak,
- Bağımsız denetçilerin denetim sonrası ortaya çıkan görüşlerini dikkate almak.

Bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duyacağı her bilgiye bizzat kendilerinin ulaşması maliyet ve zaman açısından rasyonel değildir. Bilgi kullanıcıları için en mantıklı ve daha az riskli olan seçim, bağımsız denetçiler tarafından denetim çalışmaları sonucunda ortaya çıkan görüşten faydalanmaktır. Bu noktada bağımsız denetim büyük önem arz etmektedir.

2.3.2. Bağımsız Denetimin Tanımı, Amacı ve Özellikleri

Bağımsız denetimin literatürde çeşitli tanımları bulunmaktadır. Önemli olduğu düşünülen bağımsız denetim tanımlarından bazılarına aşağıda yer verilmiştir.

“Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasıdır” (KKG, Bağımsız Denetim Yönetmeliği, md. 4/b).

“Denetçilerin, sona eren döneme ait finansal tabloların işletmenin finansal durumu ve performansı hakkında doğru ve adil bir görünüm verip vermediğine dair görüş bildirmesini sağlayan bir uygulamadır” (Millichamp, 2002: 6).

“Uzman bağımsız kişilerin görüş oluşturmak ve görüşlerini denetim raporları aracılığıyla ilgilenen kişiye iletmek için kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir” (Basu, 2007: 3).

“Bir işletmenin ekonomik faaliyetleri sonucunda hazırlanan finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun ve doğruluğunun makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtları ile bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter,

kayıt ve belgeler üzerinden değerlendirilmesi ve sonuçlarının bir rapora bağlanmasıdır” (Selimoğlu vd., 2011: 5).

Yukarıda yer alan tanımlar çerçevesinde bağımsız denetim; işletmeler tarafından düzenlenen finansal tabloların tarafsız, doğru ve güvenilir bir biçimde işletme dışından kişiler tarafından belirli standartlara uygun olarak denetlenmesidir. Bağımsız denetim, KGK'nın yetkilendirdiği bağımsız denetim kuruluşları veya bağımsız denetim yetkisine sahip ve mesleklerini herhangi bir gerçek veya tüzel kişiye bağlı olmadan icra eden bağımsız denetçiler tarafından gerçekleştirilir.

Bağımsız denetimin kapsamını oluşturan finansal tablolar; Finansal Durum Tablosu (Bilanço), Kapsamlı Gelir Tablosu (Kar veya Zarar Tablosu), Nakit Akış Tablosu, Özsermaye Değişim Tablosu, açıklayıcı bilgiler ve dipnotlardır. Bağımsız denetimin amacı, bu tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğuna ilişkin makul düzeyde güvence sağlamaktır. BDS 200'e göre bağımsız denetimin amacı, *“hedef kullanıcıların finansal tablolara duyduğu güven seviyesini artırmaktır. Bu amaca, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin denetçi tarafından verilen görüşle ulaşılır.”*

Bağımsız denetim düşüncesinin esas temeli, işletme dışındaki bilgi kullanıcıları için finansal tabloların güvenilirliğine ve doğruluğuna olan yargıyı arttırmaktır. İşletme dışındaki bilgi kullanıcıları; kredi verenler, yatırımcılar, analistler, devlet ve toplumdan meydana gelmektedir. Bunun yanı sıra bağımsız denetim işletme içi bilgi kullanıcıları olan ortaklar, yöneticiler ve çalışanlar açısından da önem arz etmektedir. Finansal tabloların gerçeğe uygun ve doğru olarak hazırlanarak sunulması işletmelerin üst yönetiminin sorumluluğundandır. İşletmelerde üst yöneticiler ve karar verme yetkisi olanlar bazı sebeplerle sorumluluklarının, yetkilerinin ve görevlerinin dışına çıkabilmektedir. Finansal tablolarda karşılaşılan bu tür sorunlar, bilerek yapılıp yapılmadıklarına göre hile ya da hata olarak nitelendirilmektedir (Kaya ve Uzay, 2018: 722). Özellikle finansal tablolara ilgili bir fikir sahibi olmak, hata ve hileleri meydana çıkarmak, hata ve hilelerin olmasını önlemek ve son olarak denetlenen işletmenin yönetim birimlerine önerilerde bulunmak bağımsız denetimin amaçları arasında yer alır (Haftacı, 2014: 2-4).

İşletmelerde finansal özelliklerdeki işlemler, finansal tablolar ile bilgi kullanıcılarına açıklanır. Bilgiyi hazırlayan taraf ile bilgiyi kullananlar arasında bilgi açısından bir eşitsizlik

meydana gelmektedir. Finansal tabloların doğru, anlaşılır, gerçeğe ve ihtiyaca uygun bir şekilde sunulması ile bu eşitsizlik dengelenebilmektedir (Köse ve Ertan 2016: 291).

Bağımsız denetimin en önemli özelliklerinden birisi; denetçinin müşteri işletme tarafından görevlendirilmesi ve ücretinin müşteri işletme tarafından ödenmesine rağmen denetimin ortaya koyduğu sonuçlardan üçüncü tarafların faydalanmasıdır. Bağımsız denetimin diğer özellikleri şunlardır (Ulusoy, 2005: 3-4):

- Bağımsız denetim planlanmış ve örgütlenmiş bir süreçtir.
- Bağımsız denetim kurumun içyapısında yer almayan bağımsız denetçiler tarafından yapılır.
- Bağımsız denetimin konusu işletmelerin yapmış olduğu iktisadi faaliyetler ve finansal tablolara ilişkin bilgilerdir. Finansal tablolarda yer alan kalemler tek tek incelenmez, önem derecesine göre hesap kalemleri incelenir.
- Bağımsız denetim, denetim standartları başta olmak üzere ilgili mevzuat hükümlerine göre uygulanır. Bağımsız denetim yapılırken dikkate alınması gereken kriterler; denetim standartları, muhasebe ilkeleri, kanunlar, mevzuat ve işletmenin kendi belirlediği politika ve kurallara uygunluğudur.
- Bağımsız denetimde denetim kanıtları tarafsız olarak toplanır ve değerlendirilir.
- Bağımsız denetim çalışmaları ile ulaşılan sonuçlar bir rapor olarak bilgi kullanıcılarına sunulur.

Bağımsız denetim yaparken denetçi, işletmelerin iktisadi faaliyetlerini yürüttükleri farklı çevrelere ya da yönetimin amaçlarına göre finansal tablo ve diğer finansal bilgileri hazırlarken, uymak zorunda oldukları vergi mevzuatını, sermaye piyasası mevzuatını ve yetkili kurumlarca belirlenmiş olan standartları dikkate alır ve çalışma kapsamını belirler. Bu çerçevede bağımsız denetçiler, işletmeler tarafından hazırlanan finansal tabloların yasal mevzuata ve Türkiye Muhasebe Standartları'na (TMS/IFRS) uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğini tespit etmeye çalışır. Bağımsız denetçilerin, denetim çalışmalarının çerçevesini ise Bağımsız Denetim Standartları oluşturur.

2.3.3. Bağımsız Denetimin Yararları

Bağımsız denetimin, denetim yaptıran işletmelere ve işletme dışındaki bilgi kullanıcılarına sağladığı yararlar şunlardır (Pekiner, 1988: 9; Erdoğan, 2002: 61-62; Karacan ve Uygun, 2012: 22; Kaya, 2014: 10-11; Usul, 2015: 14-15):

- Finansal tabloların güvenilirliğini artırır.
- İşletmenin eksik yönlerini görmesini sağlayarak, düzeltmesine imkân sağlar.
- İşletme üst yönetiminin hesap verebilirliğine katkı sağlar.
- İşletmelerde kurumsal yönetim anlayışının yerleşmesine katkı sağlar.
- İşletmelerin daha uygun şartlarda finansman sağlamasına yardımcı olur.
- İşletme içi iletişimi ve bilgi akışını kuvvetlendirir.
- İşletme yönetimi ve çalışanların hile yapma eğilimini azaltır.
- İşletme ortaklarının çıkarlarının ve haklarının korunmasına yardımcı olur.
- Vergi kaçığının önlenmesine ve kayıt dışı ekonominin kayıtlı hale getirilmesine yardımcı olur. Böylece devletin vergi gelirinin azalmasını engeller.
- Mevcut ve potansiyel yatırımcılara yatırım kararlarında güven sağlar.
- İşletmenin iş ilişkisi içinde olduğu taraflara, işletmenin faaliyetlerinin etkinliği ve sürekliliği hakkında güvence sağlar.
- İşletmenin borç ödeyebilme gücü ile ilgili tarafsız ve güvenilir bilgi sağlar.
- Finansal piyasaların gelişmesine katkı sağlar.

2.3.4. Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişimi

Bağımsız denetimin tarihsel gelişimi, iktisadi olayların tarihsel gelişimi ile paraleldir. İktisadi olayların bulunduğu her dönemde, bugünkü gelişmiş anlamıyla olmasa bile bir denetimin bulunduğu ifade edilebilir. Çünkü denetimin tarihi, iktisadi ve finansal olaylarla başlar, her iktisadi olayın olduğu yerde denetim de olmak zorundadır (Haftacı, 2011: 1).

Kamuya ait hesapların kontrolü şeklinde gerçekleşen denetim çalışmalarının Mısır ve Roma uygarlıklarında kullanıldığı ve bu uygarlıklarda finansal denetim sisteminin geliştiği görülmüştür. M.Ö. 3000'li yıllarda Atina'da tahsildarların hesaplarını inceleyen, hata ve hilelerinde cezalandırılma yöntemleri uygulayan bir denetleme biriminin kurulduğu

tarihsel kayıtlarda görülmektedir. Roma imparatorluğunda da hazineyi denetleme ve kamu hesaplarını kontrol ederek senatonun onayına sunma ile görevli memurların olduğu bilinmektedir. Bu örneklere bakıldığında denetimin ilk olarak devlet denetimi şeklinde ortaya çıktığı görülmektedir. Ancak bugünkü şeklindeki bir denetimden Orta Çağın sonuna kadar bahsetmek mümkün değildir (Khan, 1995: 15).

Sanayi devriminden sonra büyük bir gelişme gösteren denetim 1900'ü yıllara kadar sadece işletmeler tarafından sunulan kayıt ve belgelerin denetimi ile sınırlı kalmıştır. Bu dönemde teknolojik ve ekonomik gelişmelerin etkisiyle anonim şirket şeklinde büyük işletmeler kurulmaya başlamıştır. Artan iş hacmi karşısında sermaye sahipleri işletmenin yönetimini profesyonel yöneticilere bırakmak zorunda kalmışlardır (Karacan ve Uygun, 2012: 29). Yönetimi alanında uzman kişilere bırakan işletme sahipleri ise işletmenin devamlılığını ve etkinliğini devam ettirebilmek ve yanlışları, hata ve hileleri zamanında tespit edebilmek için işletmenin bütün faaliyetlerini bağımsız uzmanlara denetletme ihtiyacı duymuşlardır.

Cumhuriyet öncesinde Osmanlı İmparatorluğunda da denetimin varlığı ve bağımsız olarak yürütüldüğü görülmektedir. Yolsuzluk, görevi kötüye kullanma, rüşvet alma ve buna benzer suçlarda kadıların ve müfettişlerin görevlendirildiği ve tahsilat defterlerinin kontrollerden geçirildiği ifadelerine kayıtlarda rastlanmaktadır (Bezirci ve Karasioğlu, 2011: 571).

1930'lu yıllara gelindiğinde, denetimin amacı ve buna bağlı olarak da denetimin teknikleri değişiklik göstermiştir. Denetim mesleğinde esas gelişme 1950'lerden sonra görülmüştür ve denetçiler tarafından işletmelerin iç kontrol sistemleri incelenmeye başlanmıştır. Bu gelişmeyle birlikte denetimin kapsamı da giderek genişlemiştir. Denetimin tarihsel gelişimi farklı zaman dilimleri çerçevesinde aşağıdaki gibi özetlenebilir (Güredin, 2014: 14).

Tablo 2.3.4.1. Denetimin Tarihsel Gelişimi

Zaman Dilimi	Denetim Yaklaşımı	Denetim Amacı	Bilgi Kullanıcıları
Sanayi Devrimi Öncesi	%100'lük tam bir inceleme	Yanlışlıkların Bulunması	İşletme ortakları
Sanayi Devrimi-1900 Yılları Arası	%100'lük tam bir inceleme	Yanlışlıkların Bulunması	Ortaklar ve işletmeye kredi verenler
1900-1930	%100'lük tam bir inceleme ve örnelemeye başvurma	Bilançonun ve Gelir Tablosunun Doğruluğunu Araştırma	Ortaklar, işletmeye kredi verenler ve devlet
1930-Günümüz	Finansal verilerin örnekleme metoduyla incelenmesi	Finansal Tabloların Doğruluğu ve Dürüstlüğü Hakkında Bir Görüş Oluşturma	Ortaklar, işletmeye kredi verenler, devlet, sendikalar, parlamento, tüketiciler ve diğer bilgi kullanıcıları

Bağımsız denetimin tarihsel gelişimine yasal düzenlemeler yön vermiştir. Bağımsız denetime ilişkin yasal düzenlemelerin yapılmasında ise özellikle büyük ölçekli işletmelerde ortaya çıkan skandallar etkili olmuştur. 21. yüzyılda ABD’de Enron, WorldCom, Parmalat ve Adelphia gibi çok büyük işletmelerde ortaya çıkan bağımsız denetim skandalları piyasaya duyulan güveni derinden sarsmıştır. Bunun üzerine yeniden güvenin sağlanmasına yönelik ABD’de 2002 yılında Sarbanes-Oxley Kanunu’nun (SOX) yürürlüğe girmesiyle muhasebe ve bağımsız denetim alanında yeni bir dönem başlamıştır (Sayar, 2011: 25). Piyasalara duyulan güvensizlik sadece ABD’de değil, Hollanda, Fransa, İtalya, Japonya gibi diğer birçok ülkede de ortaya çıkmıştır. Bunun sebebi söz konusu bu ülkelerde de yaşanan denetim skandallarıdır.

Denetim skandalları, işletme kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanılmaması, işletme içi yetki ve sorumlulukların belirli kişilerde toplanması, işletmenin bağımsız bir yönetim yapısına sahip olmaması, üst yönetimin baskıcı bir yönetim tarzı benimsemesi, işletmede ulaşılabilecek mümkün olmayan hedefler belirlenmesi gibi sebeplerden kaynaklanmıştır. Bunun sonucunda işletmeler gerçek durumunu gizlemek amacıyla gelirleri şişirmek ve borçları az beyan etmek suretiyle finansal tabloları kasıtlı olarak manipüle etmişlerdir. İşletmelerin denetimini gerçekleştiren bağımsız denetçilerin de bağımsızlıklarını kaybetmesi ve durumu görmezden gelerek bu işletmelere olumlu görüşler vermesi finansal piyasalara ve ülke ekonomilerine büyük zararlar vermiştir. Söz konusu skandallara ilişkin özet bilgiler tabloda sunulmaktadır.

Tablo 2.3.4.2. Bağımsız Denetimin Gelişmesinde Etkili Olan Skandallar

Şirket	Yıl	Denetim Firması	Ülke
Enron	2001	Arthur Andersen	ABD
Kmart	2002	Pricewaterhouse Coopers	ABD
Global Crossing	2002	Arthur Andersen	ABD
WorldCom	2002	Arthur Andersen	ABD
Adelphia	2002	Deloitte & Touche	ABD
Parmalat	2003	Grant Thornton	İtalya
Nortel	2003	Deloitte & Touche	Kanada
Ahold	2003	Deloitte & Touche	Hollanda
Kanebo	2004	Pricewaterhouse Coopers	Japonya
Chiquita Brands International	2004	Ernst & Young	ABD

Denetim skandallarının ABD'nin yanısıra tabloda görülen diğer ülkelerde de ortaya çıkması ülkelerin bağımsız denetime yönelik düzenlemeler yapmasını gerektirmiştir. Avrupa Birliğine üye olan ülkeler açısından Avrupa Birliği Konseyi tarafından 09.06.2006 tarihinde Avrupa Birliği Resmî Gazetesi'nde yayımlanan 2006/43/EC sayılı direktif (Revize Sekizinci Direktif) önemli hükümler içermektedir. Sarbanes-Oxley Kanunu'na benzerliğinden dolayı Euro SOX olarak da isimlendirilen söz konusu direktif, yatırımcıların ve diğer ilgili tarafların denetlenmiş finansal tabloların doğruluğuna güvenebilmelerini sağlamayı ve böylece skandalların önlenmesine yardımcı olmayı amaçlamıştır (King ve Khan, 2012: 409).

2.3.5. Bağımsız Denetimin Türkiye'deki Gelişimi

Türk hukukunda işletmelerin denetimi 1987 yılına kadar vergi mevzuatı ve Ticaret Kanunu ile kamu gelirlerini korumak amacıyla, kamuda görevli uzmanlar tarafından yapılmıştır. 1987 yılından itibaren ise kamu denetçilerinin yanı sıra bağımsız denetçilerden de yararlanılmaya başlanmış ve bağımsız denetim işletmelerin denetiminde yer almaya başlamıştır (Selimoğlu ve Göktepe, 2007: 31). Türkiye'de bağımsız denetimin uygulanması ilk olarak 1987 yılında bankaların denetimi ile başlamıştır. Denetleme ile ilgili ilke ve kurallar ise Sermaye Piyasası Kurulunun 1988 yılında yayınladığı tebliğler ile yasallaşmıştır (Kutukız ve Öncü, 2009: 131).

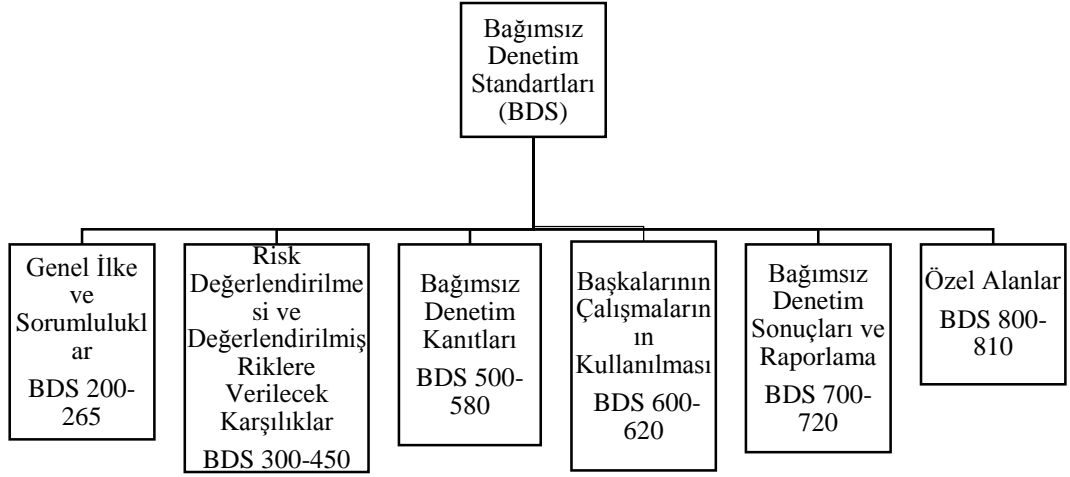
SPK, halkın tasarrufları değerlendirerek (menkul kıymetlere yatırılarak) ekonomik kalkınmada rol almasını sağlamak, sermaye piyasasının şeffaflığı artırmak ve tasarruf sahiplerinin hak ve çıkarlarını korumak amacıyla 1981 yılında kurulmuştur. 2001 krizinden sonra Türkiye'de denetim sistemini, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) oluşturmaya

başlamıştır. 14 Şubat 2011 tarihinde kabul edilen 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ise Türkiye’de bağımsız denetimin gelişimine ışık tutan ve günümüzdeki bağımsız denetim uygulamalarına yön veren en önemli düzenleme olarak kabul edilebilir.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda yer alan hükümleri uygulamak amacıyla 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile 2 Kasım 2011 tarihinde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur. İlgili Kararname’ye göre (md. 1) KGK; uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek, bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak yetkilerine sahip bir kurumdur. Türkiye’de denetime tabi olan şirketlerin finansal tabloları denetçi tarafından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenmektedir (TTK, md. 397/1).

KGK’nın kurulması; Türkiye’de denetim alanında yetkili bulunan çeşitli kurumların kendi görev alanları ile ilgili olarak farklı düzenlemeler yapması sonucunda oluşan dağınık yapıyı ortadan kaldırmak ve bağımsız denetimde bütüncül bir hukuki yapı oluşturmak açısından büyük önem arz etmektedir. Bunun yanı sıra; finansal tablolara uluslararası alanda geçerlilik kazandırmak, kayıt dışı ekonomiyle mücadele etmek, daha güçlü ve şeffaf bir sermaye piyasasının oluşturulmasına katkı sağlamak, şirketlerin rekabet gücünü artırmak, Avrupa Birliği müktesebatına uyum sağlamak ve uluslararası gelişmeleri izleyerek uygulamada karşılaşılan sorunlara çözüm üretmek KGK’nın kuruluş amaçları arasında yer almaktadır (660 Sayılı KHK Genel Gereğesi).

KGK denetim standartlarını belirlerken Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından kabul edilen Uluslararası Denetim Standartlarını (ISA) baz almaktadır. Türkiye’nin uyguladığı bağımsız denetim ile ilgili çalışmalarda Uluslararası Denetim Standartları temel kaynak olmaktadır (Bayat, 2015: 6-7). KGK tarafından yayımlanan ve Uluslararası Denetim Standartları ile uyumlu olan Türkiye Bağımsız Denetim Standartları aşağıdaki şekilde özet halde sunulmaktadır.



Şekil 2.3.5.1. Türkiye Bağımsız Denetim Standartları (BDS)

Bağımsız denetçiler denetimlerini, yukarıda yer alan Türkiye Denetim Standartları hükümleri çerçevesinde gerçekleştirir. Söz konusu standartlar, finansal tabloların bir bütün olarak hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediği konusunda bağımsız denetçilerin görüşüne temel oluşturacak şekilde makul bir güvence elde etmelerine yardımcı olur.

2.3.6. Bağımsız Denetim Süreci ve Aşamaları

Denetim kuruluşları denetim risklerini en aza indirebilmek için müşteri kabulü ile başlayan ve denetim raporunun teslimi ile son bulan denetim sürecinde işletmenin daha iyi tanınması, işletme faaliyetlerinin detaylı analizi, işletme iç kontrol yapısının değerlendirilmesi ve hatta işletme risk yönetimi uygulamalarının değerlendirilmesini etkin bir şekilde yürütmek durumundadır. Aksi halde denetim sürecinde yapılan hatalar, yürütülemeyen analizler ve eksik/yanlış risk değerlendirmeleri hatalı denetim görüşü verilmesine neden olacaktır (Kishalı vd., 2013: 6-7).

Bağımsız denetimin amacına ulaşabilmesi için denetimin önceden belirlenmiş olan aşamalar çerçevesinde yürütülmesi gerekmektedir. Bağımsız denetim süreci; denetim işinin alınması, denetimin planlanması, denetim programının yürütülmesi ve denetimin tamamlanması ve raporlanması olmak üzere dört aşamadan oluşmaktadır.

Bağımsız denetimin ilk aşaması denetim işinin alınmasıdır. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'na göre (md. 408/2); bağımsız denetçinin seçimi ile görevden alınması işletme genel kurulunun görev ve yetkileri arasındadır. Bağımsız denetim kuruluşunun seçimi için genel kurul toplantısı yapılmadan önce yönetim kurulu ve varsa denetim komitesi BDDK, SPK,

EPDK gibi kurumlardan yetki almış bağımsız denetim kuruluşlarının listesini temin ederek bunlardan uygun bulduklarına teklif mektupları gönderir. Teklifi alan denetim kuruluşları müşteri kabul politikaları ve kapasiteleri doğrultusunda bir araştırma ve değerlendirme yapar. Denetim kuruluşları açısından her işletme bir risktir (Karacan ve Uygun, 2012: 71). Bu sebeple bu sürecin iyi yönetilmesi denetim riski açısından büyük önem teşkil etmektedir.

İşletmelerden teklif alan bağımsız denetim kuruluşları, işletmelere karşı teklif sunmadan önce aşağıdaki konularla ilgili bilgi toplamalıdır (Kaval, 2008: 66).

- Önceki denetim kuruluşu ile tekrar çalışılmamasının sebebi,
- Önceki denetim görüşünün içeriği,
- Müşteri işletmenin denetiminin kabul edilmesi durumunda kapasitelerinin bu işi karşılayıp karşılayamayacağını tespit edilmesi,
- Müşteri işletmenin kendi iç denetim ve muhasebe sisteminin nasıl olduğunun araştırılması diğer bir ifade ile müşteri işletmenin riskinin belirlenmesi.

Bu araştırma ve değerlendirmelerden sonra denetim kuruluşu işi kabul etmeye karar verirse ve müşteri işletme de genel kurulunda bu teklifi kabul ederse denetim sözleşmesinin hazırlanıp imzalanmasıyla denetim işi başlamış olur. Bağımsız denetim sözleşmesinde denetimin amacı, nedeni ve kapsamı, tarafların yükümlülükleri ve sorumlulukları, ücret, denetimin başlama ve bitiş tarihleri yer alır (Gücenme, 2004: 59-60).

BDS 300'de denetimin planlanması, denetime yönelik genel denetim stratejisinin oluşturulmasını ve denetim planının geliştirilmesini içerir. Yeterli bir planlama, finansal tabloların denetimine aşağıda sıralanan çeşitli yönlerden katkıda bulunur (BDS 300, paragraf 2).

- Denetimin önemli alanlarına dikkatini yoğunlaştırması konusunda denetçiye yardımcı olmak,
- Muhtemel problemlerin zamanında belirlenmesi ve çözüme kavuşturulması konusunda denetçiye yardımcı olmak,
- Denetimin etkin ve verimli biçimde yürütülmesi için denetimin düzgün biçimde düzenlenmesi ve idare edilmesi konusunda denetçiye yardımcı olmak,

- Öngörülen risklere karşılık verecek kabiliyet ve yetkinlik sahibi denetim ekibi üyelerinin seçilmesi ve bu kişiler arasında uygun bir iş dağılımı yapılması konularında denetçiye yardımcı olmak,

- Denetim ekibi üyelerinin yönlendirilmesini, gözetimini ve yaptıkları çalışmanın gözden geçirilmesini kolaylaştırmak,

- Uygun hâllerde, topluluğa bağlı birimlerin denetçileri ile uzmanlar tarafından yapılan çalışmanın koordinasyonunda yardımcı olmak.

Denetim planı; temel bilgilerin toplanması, önemliliğin planlanması, riskin planlanması, denetim süresinin planlanması ve denetim ekibinin planlanması aşamalarından oluşmaktadır (Usul, 2015: 81). Denetim planının yazılı olarak ifade edilmesinden sonra, denetim konuları alanlarına ayrılarak, denetim sırasında kullanılacak yöntemler belirlenir ve denetimi yapan uzmanlar (denetçiler) denetim kanıtlarını toplayarak değerlendirmesini yapar (Gücenme, 2004: 63).

Denetimin yürütülmesinde; işlem testleri (iç denetim) ve doğrulama testleri (ayrıntılı testler) kullanılmaktadır. Denetimin yürütülmesi sürecinde genellikle muhasebe ve iç denetim sisteminin tanınması ve sistemin yeterli olup olmadığı ile ilgili testler yıl içinde yapılırken, maddi doğrulama testleri dönem sonunda yapılarak denetim kanıtları toplanır. Denetim kanıtı elde edilmesine yönelik denetim prosedürleri; “sorgulamanın yanı sıra tetkik, gözlem, teyit, yeniden hesaplama, yeniden uygulama ve analitik prosedürleri (çoğu zaman bunların birleşimini)” kapsar (BDS 500, paragraf A2).

Denetçi, denetim çalışmaları esnasında uyguladığı yordamlara, testlere, elde ettiği kanıtlara ve ulaştığı sonuçlara ilişkin çalışma kâğıdı hazırlar. Denetim yapılırken her aşamada çalışma kâğıtlarının hazırlanması zorunludur. Uygun ve yeterli şekilde hazırlanan çalışma kâğıtları, denetimin kalitesini artırır. Çalışma kâğıtlarının sahip olması gereken özellikler şunlardır (Erdoğan, 2018: 40):

- İncelenmekte olan alan hakkında elde edilen kanıtların belgelerini sağlamalıdır.
- Denetim raporunda yer alan bulgular ve öneriler için güvenilir destek sağlamalıdır.
- Denetim sürecinin tek düzeliliğini sağlamalıdır.
- Performansın gözden geçirilmesi için bir araç sağlamalıdır.
- Sonraki denetimlere yol göstermelidir.

Denetçi, dönem içinde yaptığı testler ve değerlendirmeleri tamamladığında finansal tabloların güvenilirliği ve doğruluğu ile ilgili olarak bir kanaate ulaşır. Denetçi finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesi hükümlerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını değerlendirir. Bu değerlendirme, yönetimin yargılarındaki muhtemel taraflılığın göstergeleriyle birlikte, işletmenin muhasebe uygulamalarının nitel yönlerini de içerir (BDS 700, paragraf 12).

Denetçinin denetim çalışmaları sonucunda verebileceği görüş türleri şunlardır (BDS 700, paragraf 16-17; BDS 705, paragraf 16):

- Olumlu Görüş
- Sınırlı Olumlu Görüş (Şartlı Görüş)
- Olumsuz Görüş
- Görüş Vermekten Kaçınma

Denetçi finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığı sonucuna varırsa olumlu görüş verir. Denetçinin olumlu görüş dışında bir görüş verme kararını etkileyen hususlar ise şunlardır (BDS 705, paragraf A1):

Tablo 2.3.6.1. Olumlu Görüş Dışında Görüş Verilmesine Neden Olan Hususlar

Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesine Neden Olan Hususun Niteliği	Bu Hususun Finansal Tablolar Üzerindeki Etkilerinin veya Muhtemel Etkilerinin Yaygınlığına İlişkin Denetçinin Muhakemesi	
	Önemli ancak Yaygın Değil	Önemli ve Yaygın
Finansal tablolar “önemli yanlışlık” içermektedir.	Sınırlı olumlu görüş	Olumsuz görüş
Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememektedir.	Sınırlı olumlu görüş	Görüş vermekten kaçınma

Tablo 2.3.6.1.’de görüldüğü gibi, denetçi elde ettiği denetim kanıtlarına dayanarak, bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerdiği sonucuna varırsa bu durum finansal tablolar üzerindeki etkisinin yaygın olup olmamasına göre bir görüşe ulaşır. Bu etki yaygın değil ise sınırlı olumlu görüş, yaygın ise olumsuz görüş vermelidir. Denetçi bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içermediği sonucuna varmak için yeterli ve uygun denetim kanıtını elde edemezse ve bu durumun finansal tablolar üzerindeki muhtemel

etkileri; önemli ve yaygın ise görüş vermekten kaçınır, yaygın değilse sınırlı olumlu görüş verir.

2.3.7. Bağımsız Denetçilerin Bağımsız Denetime İlişkin Sorumlulukları

Bağımsız denetim meslek olarak ilk defa İngiltere’de ortaya çıkmıştır. 1880 yılında İngiltere’de yerel muhasebe birliklerinin birleşmesi ile İngiltere ve Galler Uzman Muhasebeciler Enstitüsü (Institute of Chartered Accountants of England and Wales) kurulmuştur. Bu kurum, denetim işleriyle beraber mali, vergi ve yönetim alanlarında da danışmanlık hizmeti vermiştir. 1900 yılında İngiltere’nin sınırlı sorumlu işletmelere denetim zorunluluğunu getirerek, kamu muhasebeciliğinin ve Yeminli Mali Müşavirlik mesleğinin olduğu ülke olduğu görülmektedir (Çarıkçıoğlu, 1995: 313).

Denetim işini yapan uzmanlar çeşitli unvanlarda çalışmaktadırlar. Denetim işini yapan denetçinin sınıflandırılmasında temel ayırım, denetçinin denetlenen işletmelerin kendi kadrosunda olup olmamasıdır. Buna göre;

- Denetim işletme personeli olmayan bağımsız uzmanlar tarafından yapılıyorsa “Bağımsız Denetçi”,
- İşletme bünyesinde çalışan denetçi tarafından yapılıyorsa “İç Denetçi”,
- Kamu tarafından görevlendirilmiş denetim elemanları tarafından yapılıyorsa “Kamu Denetçisi” olarak adlandırılmaktadır (Erçiçek, 2016: 27).

KGK tarafından 26.12.2012 tarih ve 28509 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren “Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nde” bağımsız denetçi; “*bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yeminli mali müşavirlik ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından Kurum tarafından yetkilendirilen kişileri*” ifade eder (md. 4/a). KGK tarafından bağımsız denetçi olarak yetkilendirilmek isteyen kişilerin Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin “Denetçilerin Yetkilendirilmesi” başlıklı 14. maddesinin birinci fıkrasında belirtilen tüm şartları başvuru tarihi itibarıyla sağlaması gerekmektedir. Bağımsız denetim, işin gerektirdiği sayı ve nitelikte denetçiden oluşan denetim ekipleri tarafından gerçekleştirilir (md. 27). Bağımsız denetim ekibi, belirli bir bağımsız denetim görevini yerine getirmek üzere, sorumlu denetçi ve onun sorumluluğu altında görev yapan bağımsız denetçilerden oluşur (md. 4/c). Denetim ekipleri üç denetçiden az olamaz (md. 27).

Bağımsız denetim kuruluşunda görev yapan bağımsız denetçilerin alabilecekleri unvanlar kıdem sırasına göre; sorumlu ortak baş denetçi, baş denetçi, kıdemli denetçi, denetçi ve denetçi yardımcısı olabilmektedir. Denetim çalışmaları hakkında denetçileri bilgilendirmek, yönlendirmek, denetim sırasında çıkan sorunları çözümlmek, yapılan çalışmaları sık sık kontrol etmek ve gerek kayıtların gerekse tüm çalışmaların düzeninin sağlanması sorumlu ortak baş denetçinin sorumluluğu kapsamındadır (Yavaşoğlu, 2001: 31).

“Bağımsız Denetim Yönetmeliği” bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin sorumluluklarına ilişkin önemli hükümler içeren bir düzenlemedir. Söz konusu Yönetmelik hükümlerine göre denetim kuruluşlarının ve denetçilerin yerine getirmesi gereken yükümlülükler özetle şunlardır (BDY, md. 19-37):

- Denetim faaliyetlerini kaliteli ve güvenilir bir şekilde gerçekleştirmek,
- Kalite kontrol sistemi oluşturmak ve faaliyetleri bu sistem çerçevesinde yürütmek,
- Mesleki etik ilkelere uymak,
- Denetimleri bağımsız olarak gerçekleştirmek,
- Doğrudan veya dolaylı reklam yapmamak,
- Haksız rekabette bulunmamak,
- Sürekli eğitime tabi olmak,
- Denetim faaliyetine ilişkin kısıtlamalara (rotasyon süresi, iş yükü gibi) uymak,
- Denetim ekiplerini işin gerektirdiği sayı ve nitelikte oluşturmak,
- Denetlenen şirket ile asgari unsurları içeren bir denetim sözleşmesi düzenlemek,
- Belirli şekil ve esaslara uygun denetim raporu düzenlemek, görüş bildirmek ve denetim raporunu denetlenen şirkete zamanında teslim etmek,
- Mesleki sorumluluk sigortası yaptırmak,
- KGK’ya belirtilen süreler içinde gerekli bildirimleri yapmak,
- Ticari defterlerini, denetim raporlarını, denetim çalışmalarına ve kalite kontrol sistemine ilişkin her türlü belgeyi on yıl süre ile saklamak ve talep edildiğinde ibraz etmek,

- Denetim sonuçlarına, denetlenen şirketin riskin erken saptanması ve yönetimi komitesine, denetçilerin seçimine, görevden alınmasına ve sözleşmenin feshine ilişkin Türk Ticaret Kanunu'ndan kaynaklanan diğer yükümlülükleri yerine getirmektir.

Yukarıda sıralanan denetim kuruluşlarına ve denetçilere ilişkin tüm yükümlülükler, denetime tabi işletmelerin finansal tablolarına makul güvence sağlayacak bir görüş oluşturmak amacıyla yapılır. Bu açıdan değerlendirildiğinde, bağımsız denetçilerin görev ve sorumluluklarının bilincinde ve standartlar çerçevesinde denetimlerini gerçekleştirmesinin denetim riskine de dolaylı olumlu bir etkisi olacaktır.

2.4. BAĞIMSIZ DENETİMDE RİSK DEĞERLENDİRMESİ

Bağımsız denetim açısından risk, işletmeler tarafından hazırlanan finansal tabloların önemli hata ve yanlışlıklar içermesine rağmen bağımsız denetçilerin bu tablolara olumlu görüş bildirme olasılığıdır. Denetim riski, bağımsız denetim kuruluşları, bağımsız denetçiler, denetçilerin görüşünü esas alan taraflar ve genel olarak sermaye piyasasının işleyişi açısından büyük önem teşkil etmektedir. Tezin bu bölümünde risk kavramı, işletme riski ve bağımsız denetimde risk ile ilgili açıklamalar yer almaktadır.

2.4.1. Risk Kavramı

Risk kelimesi dilimize Fransızcadan geçmiştir ve Türk Dil Kurumu riski; “*zarara uğrama tehlikesi*” olarak tanımlamaktadır. Risk, belirsizlik içerir. Bu belirsizlik sonucunda riske maruz kalan tarafın bir zarara, tehlikeye, kayba veya hasara uğrama ihtimali mevcuttur. Risk kavramı belirsizlik içerdiği ve sonuç olarak zarara uğrama ihtimali ortaya çıkardığı için genellikle olumsuz olaylar veya durumlar için kullanılır. Ancak bazı durumlarda riskin fırsata çevrilerek, riske maruz kalan taraflar üzerinde olumlu etkiler oluşturması da mümkündür.

İşletmeler faaliyetlerini yürütürken çok çeşitli risklere maruz kalmaktadır. Bu riskler işletmelerin dış çevresinden ve işletme içi faktörlerden kaynaklanmaktadır. İşletmelerin tüm riskler karşısında varlığını sürdürmesi, muhtemel riskleri iyi tanımlamasına ve bunlara karşı zamanında gerekli önlemleri almasına bağlıdır. Bu açıdan işletmelerin kendi faaliyet alanlarını göz önüne alarak risk haritaları oluşturmaları ve riskleri önlemek için çalışmaları önem taşımaktadır. Risk analizlerinin, risk süreçlerinin ve risk derecelendirmesinin yapılabilmesi için ise risk yönetiminin iyi planlanması ve yürütülmesi gerekmektedir (Özbilgin, 2012: 87). İşletmelerde risk yönetimi, işletme üst yönetiminin görev ve

sorumluluğundadır. İşletme risklerinin finansal tablolara yansımaları ve işletmenin sürekliliğini tehdit eder hale gelmesi durumunda risk ile ilgili sorumluluk bağımsız denetçilere geçer.

2.4.2. İşletme Riski

Ticaret hayatında yer alan işletmeler hem iç çevreleri hem de dış çevreleri bakımından çeşitli risklerle karşı karşıya kalmaktadırlar. İşletme riski; “işletmelerin kuruluş amaçları ile stratejik hedeflerine ulaşmalarına ve sorumluluklarını yerine getirmelerine engel olabilecek veya sermayeleri, gelirleri, istikrar durumları ve itibarları üzerinde olumsuz etkiler yaratarak beklenmeyen kayıplara neden olabilecek olay veya durumlardır” (Karacan ve Uygun, 2012: 81). İşletme riskleri şunlardır:

Tablo 2.4.2.1. İşletme Riskleri (Kaynak: Kaval, 2008: 110)

1. Çevre ve Sektör Riskleri	<ul style="list-style-type: none"> • Politik Risk • Doğal Afet ve Savaş Riski • Genel Ekonomik Risk • Rakiplerin Davranışından Kaynaklanan Risk • Sektör Riski • Piyasa Riski
2. İşletme Yönetim Riskleri	<ul style="list-style-type: none"> • Ürünlerden Kaynaklanan Risk • İştiraklerden Kaynaklanan Risk • Yatırım Riski • Kuruluş Yeri Riski • Bilgi Yönetimi Riski
3. Üretim Riskleri	<ul style="list-style-type: none"> • Ürün Geliştirme Riski • Ürün Tamamlama Riski • Tedarik Riski • Satış Riski • Lojistik Riski • Çevre Yönetimi Riski
4. Personel Riskleri	<ul style="list-style-type: none"> • Personel Alımı Riski • Personelin Eğitimi Riski • Personel Devir Hızı Riski • Kilit Personel Riski
5. Bilgi Teknolojileri Riskleri	<ul style="list-style-type: none"> • Sayısal Bilgilerin Güvenirliği Riski • Sayısal Bilgilerin Kullanılabilirliği Riski
6. Finansal Riskler	<ul style="list-style-type: none"> • Likidite Riski • Döviz Kuru Riski • Faiz Oranı Riski • Piyasa Riski • Kredi Riski
7. Diğer Riskler	<ul style="list-style-type: none"> • Vergi ve Vergi Denetimi Riski • Doğal Afet ve İş Riski

Tablo 2.4.2.1.’de yer alan, işletmenin iç ve dış çevresinden kaynaklanan risklerin muhasebeye ve finansal tablolara yansımaları durumunda ortaya bağımsız denetim riski çıkar. Denetim riskine, işletmeye ve bağımsız denetçiye ait riskler sebep olur. Bağımsız denetim

riski, denetçilerin hiçbir zaman sıfıra indiremeyeceği ancak kabul edilebilir bir düzeyde tutulması gereken önemli bir risktir.

2.4.3. Bağımsız Denetim Riski

Bağımsız denetim riski; “önemli hata ve düzensizliklerden etkilenmiş olan bir finansal tablo hakkında istemeden olumlu görüş bildirme olasılığıdır” (Bozkurt, 2012: 105). Bir diğer tanıma göre denetim riski; “finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermesine rağmen, denetçinin duruma uygun olmayan bir denetim görüşü vermesi riskidir” (BDS 200, paragraf 13/c). Başka bir ifadeyle denetim riski, “denetçinin gerçekte önemli yanlışlıkların varlığı nedeni ile yanıltıcı şekilde beyan edilmiş finansal tabloların gerçek ve dürüst bir görünüme sahip olduğu şeklinde görüş ifade etmesi riskidir” (Erdoğan, 2018: 29).

Bağımsız denetimin makul güvence sağlaması, bağımsız denetim riskinin düzeyine bağlıdır. Denetçinin finansal tablolara makul düzeyde güvence sağlaması için denetim riskinin kabul edilebilir düşük bir düzeyde tutulması gerekir. Denetçiler tarafından denetim riskini düşürmek, işletme risklerinin iyi bir şekilde incelenmesi ve güvenilirliği yüksek, yeterli sayıda kanıtların elde edilmesi ile mümkündür. Yürürlükteki BDS’lerde denetim çalışmalarında “Risk Tabanlı Denetim Yaklaşımı” temel alınmaktadır.

Denetim riski denetçinin, önemli bir yanlışlık içermediği hâlde, finansal tabloların önemli yanlışlık içerdiği şeklinde görüş bildirmesi riskini içermez. Bu riskin genellikle önemsiz olduğu kabul edilir. Ayrıca denetim riski, dava sonucu ortaya çıkan kayıplar, kötü tanıtım veya finansal tabloların denetimiyle bağlantılı olarak ortaya çıkan diğer olaylar gibi denetçinin iş hayatına ilişkin risklerini de ifade etmez (BDS 200, paragraf 35).

Denetimde risk, planlama aşamasından itibaren denetim sürecinin bütün aşamalarında göz önünde bulundurulması gereken bir husustur. Çünkü denetçi, denetim esnasında karşılaştığı zaman bu risklere karşılık verecektir. Denetim riski hiçbir şekilde sıfır olmaz, daima bir risk seviyesi vardır. Denetçinin yapması gereken risk düzeyini en aza indirmektir. Denetçi, risk değerlendirme aşamasında amacına ulaşabilmek için alanında uzman kişilerle çalışmalı, mesleki şüpheciliği ön planda tutmalıdır (Erçiçek, 2016: 55).

Denetimde risklerin değerlendirilmesi klasik denetimde denetim işinin kabul edilmesi ve denetime yönelik sözleşmenin imzalanmasıyla denetimin planlaması aşamalarından meydana gelmektedir. (Bozkurt, 2012: 25). Denetim riskinin önemi, denetimin planlaması sırasında ortaya çıkmaktadır. Risk düzeyi, denetim çalışmalarının niteliği, kapsamı ve zamanı üzerinde etkilidir. Ayrıca denetim maliyeti üzerinden de

belirleyici rol oynar. Denetim riski ile denetim maliyeti arasında ters orantılı bir ilişki vardır. Denetim riskini en aza indirmek denetimin maliyetinin artmasına neden olacaktır. Denetim riskinin belirlenmesi için, öncelikle her hesap bakiyesinin ayrı ayrı riski hesaplanır. Her hesap bakiyesinin riskinden yola çıkarak genel denetim riskine ulaşılır (Bozkurt, 1998: 105). Denetim risk düzeyinin olabildiğince düşük tutulması dışında bir standart olmadığı için denetçiler, risk düzeyini kişisel yargılarına ve firma politikalarına göre belirler (Erdoğan, 2018: 30).

Denetim riski, önemli yanlışlık riski ile tespit edememe riskinin bir fonksiyonudur. Risklerin değerlendirilmesi, denetim prosedürlerine ve denetim esnasında toplanan kanıtlara dayanır. Risklerin değerlendirilmesi, kesin ölçümü yapılabilir bir konu değildir (BDS 200, paragraf 34).

Önemlilik, finansal tablolar içindeki bir unsurun kısmi önemini ve ağırlığını anlatan bir ifadedir. Bu unsurun dikkate alınmaması veya hiç olması, denetçinin raporunu sunacağı işletmenin üst yönetiminin kararını makul düzeyde etkiliyorsa, önemlilikten söz edilmektedir. Benzer şekilde, finansal tablolarda olması gereken unsurlarında yanlış beyan edilmesi de aynı sonuçları ortaya çıkarıyorsa, önemlilik söz konusu olmaktadır (Dinç, 2001: 141-142).

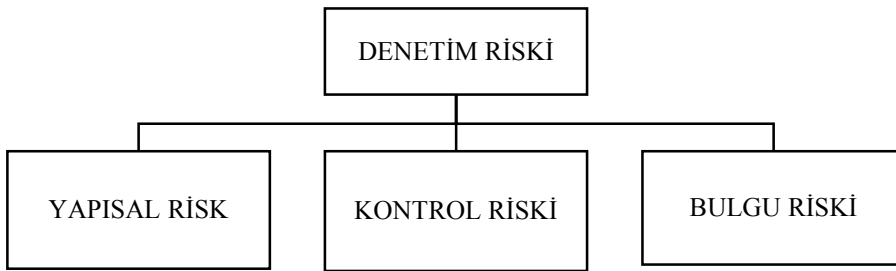
Önemlilik konusunu oluşturan şartların ışığında denetçiler tarafından hem nicel hem de nitel değerlendirmelerin yapılması bir zorunluluktur. Nicel önemlilik, iktisadi yapıdadır ve bir durum ya da olayın denetlenen işletmenin finansal yapısı üzerindeki etkisine dayanmaktadır. Nicel önemlilikte bir olay ya da durumun etkisi, temel kıstas olarak kullanılan bir hesap kaleminin belirli bir yüzdesini veya toplam tutarını aşınca olay yanıltıcı belge olarak açıklanmaktadır. Nitel önemlilik ise, kolayca belirlenebilecek maddi ve maddi olmayan olaylardan meydana gelmektedir. Önemliliğin yalnızca niceliksel olarak, diğer bir ifade ile sadece tutar olarak dikkate alınmaması gereği de BDS 320’de aşağıdaki şekilde vurgulanmaktadır: “*Sadece nitelikleri sebebiyle önemli olabilecek yanlışlıkları tespit edecek denetim prosedürlerinin tasarlanması mümkün olmamasına karşın, denetçi düzeltilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki etkisini değerlendirirken sadece büyüklüklerini değil aynı zamanda niteliklerini ve ortaya çıkmalarına ilişkin şartları da dikkate alır*” (BDS 320, paragraf 6).

2.4.4. Bağımsız Denetim Riskinin Unsurları

Denetim kuruluşları ve denetçiler risklerle sürekli olarak karşı karşıya kalmaktadır. Bu riskleri azaltmak için denetim standartları ve denetim kalite standartları uygulansa bile riskler tamamen ortadan kalkmaz. Denetim kuruluşları ve denetçilerin yaptıkları denetim ve denetimin sonuç raporu, düşük ya da yüksek düzeyde risk taşımaktadır (Yılcı vd., 2016: 73).

Önemli yanlışlık riski, finansal tabloların denetim öncesinde önemli bir yanlışlık içermesi riskidir (BDS 200, paragraf 13/h). Önemli yanlışlık riskleri, finansal tabloların geneli düzeyinde ve yönetim beyanı düzeyinde olmak üzere iki düzeyde ortaya çıkar. Finansal tablonun geneli düzeyindeki önemli yanlışlık riskleri, bir bütün olarak finansal tablolarda yaygın olan ve çok sayıda yönetim beyanını etkileme ihtimali bulunan yanlışlık risklerini ifade eder. Yönetim beyanı düzeyindeki önemli yanlışlık riskleri; yapısal risk ve kontrol riski bileşeninden oluşur. Yapısal risk ve kontrol riski işletmenin riskleridir. Söz konusu riskler finansal tabloların denetiminden bağımsızdır (BDS 200, paragraf 36-39).

Denetim riski sadece yapısal risk ve kontrol riskinden oluşmaz. Denetim riski; yapısal risk, kontrol riski ve bulgu riski olmak üzere toplam üç unsurdan oluşur. Yapısal risk ve kontrol riski finansal tabloların hatalı olma (önemli yanlışlık içermeye) olasılığıdır. Bulgu riski ise bu hatanın ortaya çıkarılmama ihtimalidir (Kavut vd., 2009: 18-19). Denetim riski unsurları şunlardır:



Şekil 2.4.4.1. Denetim Riski Unsurları

Denetim riski, finansal tablolardaki önemli yanlışlık veya hata olarak adlandırılan durum ve olayların yapısal riski ile bağımsız denetçinin bu hata ve yanlışlıklarını ortaya çıkaramama (bulgu) riskinin bir fonksiyonudur. Bunlarda kontrol riski ile birbirine bağlı

olduğundan, denetim riski; yapısal risk, kontrol riski ve bulgu riskinin bir fonksiyonu olarak değerlendirilebilir (Güredin, 2007: 226).

2.4.4.1. Yapısal (Doğal) Risk

Yapısal risk; *“ilgili kontrol mekanizması dikkate alınmadan önce, bir işlem sınıfına, hesap bakiyesine veya açıklamalara ilişkin bir yönetim beyanının, tek başına veya diğer yanlışlıklarla birlikte önemli olabilecek bir yanlışlık içermeye açık olması durumudur”* (BDS 200, paragraf 13/h). Bir diğer tanıma göre yapısal risk, *“iç kontrolün olmadığı varsayımı ile bir savın finansal tablolarındaki yanıltıcı beyanlara duyarlılığıdır”* (Erdoğan, 2018: 30).

Yapısal risk denetlenen işletmenin kendi iç denetim sisteminin tam olarak çalışmadığı varsayımı doğrultusunda, bazı hesapların yapısal ve çevresel nitelikleri sebebiyle yanlış kaydedilmesi ya da hiç kaydedilmemesi sonucunda hesap kalanlarının hatalı olması ve diğer hatalı sonuçlarla beraber önemli bir düzeye ulaşmasıyla ortaya çıkan risktir. Diğer bir ifade ile yapısal risk, muhasebe ve iç denetimin iyi olmamasından doğan hataların toplamıdır (Kaval, 2008: 111).

Yapısal risk, denetçinin kontrolü altında olmayan ve kendi iradesiyle ortadan kaldıramayacağı veya değiştiremeyeceği risk unsurlarından biridir, işletmedeki ve işletme dışındaki mevcut durumdan etkilenir (Kiracı, 2012: 66). Yapısal risk genellikle muhasebeleştirmede ve değerlemede farklı muhasebe politikalarının uygulanması sonucu, hesaplama bakımından zorluklar, hesap kalemlerinin büyüklüğü, diğer hesaplarla olan ilişkisi ve varlıkların kolay çalınabilme özelliği gibi durumlarda ortaya çıkmaktadır. Dış koşullar da bazen yapısal riske sebep olabilmektedir. Örneğin, teknolojide yaşanan gelişmeler sonucu bazı ürünlerin modası geçebilmekte ve stoklar finansal tablolarda değer olarak fazla gösterilebilmektedir (Usul, 2015: 90).

Yapısal risk, işletme çalışanlarının ve üst yönetiminin hataları ile ortaya çıkabilmektedir. Ancak işletme yönetiminin iyi niyetli olmaması, işletmenin içinde bulunduğu finansal durum, belirlenen hedeflere ulaşamama ve kişisel çıkarlar bazen hileli davranışlara yol açabilmektedir. Bu tür olaylar ve davranışlar da yapısal risk kapsamında değerlendirilmektedir (Kaval, 2008: 112).

Yapısal risk, denetlemesi yapılan işletmenin finansal tablolarında önemli yanlışlıkların bulunması riskidir. Yapısal riskin değerlemesinde, denetlenen işletmedeki iç denetim yapısı ile ilgili politika ve kuralların etkisi dikkate alınmamaktadır. Buradaki konu,

finansal tablolara yansıyan önemli hataların eğilimini ortaya çıkarabilmektir. Yapısal riskin düzeyini etkileyebilecek bazı önemli unsurlar aşağıdaki gibidir (Keskin, 2018: 122):

- Denetlenen işletmenin yapısı
- Üst yönetimin dürüstlüğü ve yönetim anlayışı
- İşletmenin faaliyet gösterdiği sektörün özellikleri,
- Daha önceki denetim çalışmalarının sonuçları
- Denetimin ilk defa yapılıyor olması
- İşletmenin ticari ve hukuksal ilişkileri
- Olağanüstü işlemlerin durumu
- Denetlenen işletmede geçmişten beri süren sorunlar
- İşletmenin çalışan devir hızı
- Teknolojideki gelişmeler
- Ülkenin ekonomik koşulları.

Yapısal risk unsurları, denetlemesi yapılan işletmelerin kendi organizasyonlarının eksikliklerinden doğar ve hem işletme içi hem de işletme dışı faktörlerden etkilenir. Denetçiler, genellikle yapısal riskin düzeyini belirlemeyerek, yapısal riski yüksek (en üst) düzeyde almaktadırlar. Denetçilerin denetim riski değerlemesi yaparken yapısal riski yok olarak kabul etmeleri mümkün değildir (Kızılgöl, 2001: 27). Bir işletmenin yapısal riskinin yüksek olduğunu gösteren etmenler şunlardır (Şengür, 2016: 205):

- İşletmenin faaliyette bulunduğu işkolunda rakiplerine kıyasla kârlılığındaki tutarsızlıklar,
- Ekonomik değişikliklere karşı faaliyet sonuçlarının yüksek duyarlılık göstermesi,
- Teknolojik gelişmelerin işletmelerin faaliyetleri ve rekabet gücü üzerindeki etkileri,
- İşletmenin sürekliliği ile ilgili sorunların olması,
- Önceki yılların denetiminde ortaya çıkarılmış önemli hataların olması ve bu hataların bu yılki finansal tablolarda da olma ihtimali,
- Üst yönetim devir hızının yüksek olması.

Yapısal riski belirlenirken, işletmeyi etkileyen iç ve dış faktörlerin iyi değerlendirilmesi gerekmektedir. İşletmelerin en iyi hallerinde yapısal riskin %50 ve yanlışlık yapılma olasılığının yüksek olduğu durumlarda da %100 olarak alınması gerekmektedir. Yapısal riski doğru belirleyebilmek için işletme içi ve dışı risk unsurları hakkında ulaşılan bilgiler güvenilir olmalıdır.

2.4.4.2. Kontrol Riski

Kontrol riski; *“bir işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklamalara ilişkin bir yönetim beyanında ortaya çıkabilecek ve tek başına veya diğer yanlışlıklarla birlikte önemli olabilecek bir yanlışlığın, işletmenin iç kontrolü tarafından zamanında önlenememesi veya tespit edilerek düzeltilmemesi riskidir”* (BDS 200, paragraf 13/h). Kontrol riski, *“finansal tablolardaki yanlışlıkların işletmedeki iç kontrol sistemi tarafından önlenmesi veya ortaya çıkartılmaması riski”* olarak da tanımlanabilir (Şengür, 2016: 206).

Kontrol riski, iç kontrolün etkinliğinin bir fonksiyonudur (Kiracı, 2012: 66). Kontrol riski, iç kontrol sistemi etkin olan işletmelerde düşük, zayıf olan işletmelerde ise yüksek olarak belirlenir. Kontrol riski, denetlenen işletmenin iç denetiminin etkin ve verimli olmaması halinde orta çıkmaktadır. Kontrol riski yüksek olan işletmelerin iç denetimi hataları önleyici, zamanında tespit edici ve güvenilir bir sisteme sahip değildir. Denetlenen işletmenin iç kontrol sisteminin güvenilirliği; İşletmenin iç denetçilere sağladığı bağımsızlığın ölçüsü ve iç denetçilere verilen yetkilerin ölçülmesi, iç denetçilerin mesleki bilgileri ve deneyimleri ile doğru orantılıdır (Güçlü, 2013: 17). Denetçi yapısal riski ve kontrol riskini etkileyemese de denetlenen işletmenin risk düzeyini tahmin edebilir. Yapısal risk ve kontrol riski, denetlenen işletmenin riskleridir.

Denetçi, kontrol riskini denetlenen işletmenin iç kontrol sistemini inceleyerek ve yeterliliğini değerlendirerek belirleyebilmektedir. Denetçinin kontrol riskini belirlerken dikkat ettiği iki nokta bulunmaktadır:

- Denetlenen işletmenin iç kontrol sistemi ile ilgili görüş oluşturmak,
- İç kontrol sisteminin etkinliğinin belirlenmesi (denetçi kontrol riskini maksimumun altında belirlemeyi seçtiğinde yapılan işlem ve testleri içermektedir).

Genellikle güçlü bir iç kontrol sisteminde önemli hata ve yanlışlıklar, sistem tarafından ortaya çıkarılmaktadır. Ama iç kontrol sistemlerinin yapısından kaynaklanan nedenlerle kontrol riskleri her zaman vardır. Denetçi, denetlenen işletmenin iç kontrol

politikalarının ve kurallarının etkin olmadığını düşünüyorsa ve bu nedenle elde edilen finansal bilgiye güvenmiyorsa kontrol riskini maksimum (%100) belirlemektedir (Erdoğan, 2018: 31). İşletmenin iç kontrol sistemi barındırdığı sınırlamalar nedeniyle tüm hata ve yanlışlıkların bulunmasını ve düzeltilmesini sağlayamayacağı için kontrol riski hiçbir şekilde sıfır olmaz (Karacan ve Uygun, 2012: 83).

Bağımsız denetçi kontrol riski değerlemesini yaparken, işletmelerin iç kontrol sisteminin çalışması ile ilgili bilgi edinir ve iç kontrol sisteminin etkinliğini, verimliliğini değerlendirir. İşletmelerde “görevlerin ayrılığı ilkesine uyulmaması, faturalara ilişkin destekleyici belgeler kontrol edilmeden muhasebe kaydının yapılması, uygun belgelendirme yapılmaması” gibi etmenler iç kontrol sisteminin zayıf olduğunu göstermektedir. İç kontrol sistemi zayıf olan işletmelerde finansal tablolarda hata ya da yanlışlık olma ihtimali artar, bunun sonucu olarak kontrol risk düzeyi de yüksektir. Kontrol riski ile toplanan kanıt arasında doğru bir orantı bulunmaktadır. Kontrol riski düzeyi daha fazla olan işletmelerde denetçinin denetim kanıtı sayısını arttırması gerekmektedir. Yapısal risk ve kontrol riski denetlenen işletme ile ilgili olduğu için bağımsız denetçinin bu riskler üzerinde bir etkisi bulunmamaktadır. Diğer bir anlatımla, denetçi yapısal riski ve kontrol riskini azaltamaz veya arttıramaz. Yapısal risk ve kontrol riski birlikte ele alındığında, işletmenin finansal tablolarında önemli hata ya da yanlışlıklar olma ihtimali hakkında denetçinin bir yargıda bulunmasını sağlar. Bu nedenle yapısal risk ve kontrol riskinin bileşimi “önemli yanlışlık riski” olarak isimlendirilmektedir (Şengür, 2016: 206).

2.4.4.3. Bulgu (Tespit Edememe) Riski

Literatürde “bulma riski”, “ortaya çıkarma riski”, “ortaya çıkarılmama riski” olarak da adlandırılan bulgu riski; “denetim riskini kabul edilebilir düşük bir düzeye indirmek için denetçinin uyguladığı prosedürler neticesinde, tek başına veya diğer yanlışlıklarla birlikte önemli olabilecek mevcut bir yanlışlığın tespit edilememesi riskidir” (BDS 200, paragraf 13/i). Bir işletmede; iç denetim sisteminin yetersizliği, muhasebe kayıtlarının karmaşık olması, işletmenin üst yönetiminin belirlenen ilkeler ve politikalardan farklı hareket etmesi, kayıtlarda usulsüzlük ya da önemli bir hatanın bulunması ve denetçilerin bunları tespit edememesinden dolayı ortaya çıkabilecek sonuçlar bulgu riski olarak tanımlanmaktadır (Özbirecikli ve Süslü, 2005: 70).

Bulgu riski, denetçinin finansal tablolarda önemli bir yanlışlık ya da hata bulamaması riski olmasından dolayı bulgu riskine beta (β) riski de denilebilmektedir. Beta riski,

istatistikte kabul edilmemesi gereken hipotezin kabul edilmesi olarak tanımlanmaktadır. Beta riskinin zıttı olan alfa (α) riski ise kabul edilmesi gereken hipotezin kabul edilmemesidir. Denetim ve denetçi bakımından tehlike arz eden beta riskidir (Usul, 2015: 93).

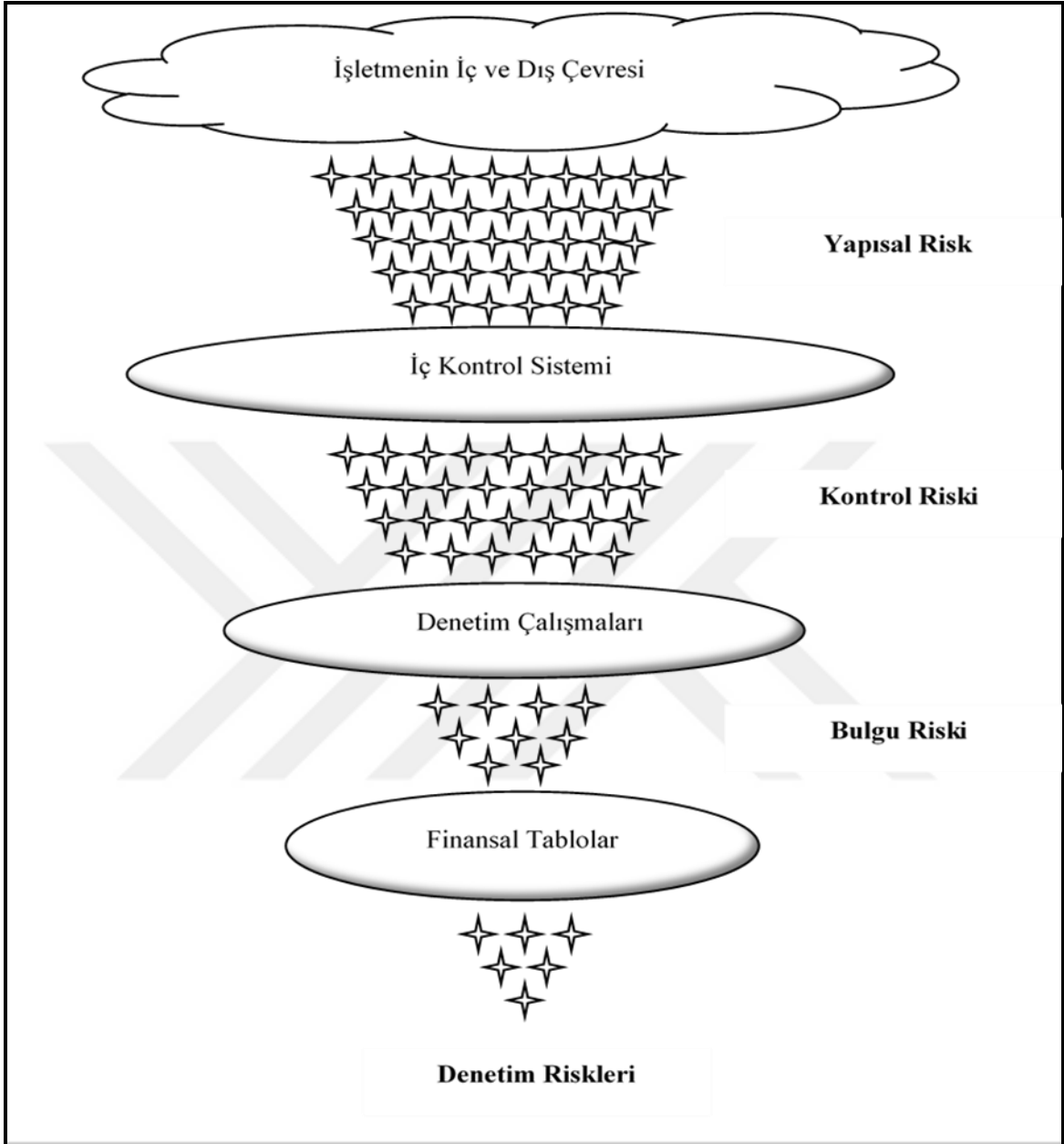
Bağımsız denetimin en temel amaçlarından birisi, finansal tablolara yansıyan önemli hata ve yanlışlıkları denetim çalışmaları sonucu ortaya çıkarmaktır. Bu amacın gerçekleşmesi, işletme içinde kurulan iç kontrol sisteminin önleyemediği önemli yanlışlıkların denetçi tarafından denetim çalışması esnasında bulunmasına bağlıdır. Denetçinin de söz konusu bu önemli hata ve yanlışlıkları denetim çalışmaları sonucunda ortaya çıkarmaması bulgu riskine sebep olmaktadır (Karacan ve Uygun, 2012: 83).

Bulgu riski; bağımsız denetçinin uygulamalarına, denetim yordamlarının etkinliğine ve elde edilen denetim kanıtlarının güvenilirliğine bağlı olarak değişmektedir. Bağımsız denetçinin uygun olmayan bir denetim yordamını kullanması, denetim yordamlarını yanlış uygulaması, işlem ve hesapların %100'lük denetimlerini yapamaması ve denetim sonucunu yanlış yorumlaması bulgu riskinin sebepleri arasında sayılabilir. Bundan dolayı bulgu riski hiçbir zaman sıfır olamaz. Bulgu riski; yapısal risk, kontrol riski ve denetim riskine bağlı bir değişken olduğu için bunların herhangi birinde meydana gelecek değişim bulgu riskinin de değişmesine neden olmaktadır. Aynı zamanda bulgu riski bağımsız denetçi tarafından toplanan kanıtların miktarını da etkilemektedir. Bulgu riski ile kanıt miktarı arasında ters ilişki bulunmaktadır. Bulgu riski azaldıkça toplanması gereken kanıt miktarı artmakta ya da bulgu riski arttıkça kanıt miktarı azalmaktadır (Güredin, 2007: 228-229).

2.4.4.4. Bağımsız Denetim Riskinin Unsurları Arasındaki İlişki

Bağımsız denetçi, denetim riski düzeyini belirlerken her zaman en yüksek güvenilirliği hedeflemesinden dolayı unsurlar arasındaki etkileşime çok dikkat etmektedir. Denetçinin etkileyemediği yapısal risk ve kontrol riski, denetçinin belirleyeceği bulgu riskinin düzeyinin azalıp artmasına neden olmaktadır. Yapısal risk ve kontrol riskinin düşük düzeyde belirlenmesi denetçinin bulgu riskini artırabilmektedir. Tersini düşünüldüğünde de yapısal risk ve kontrol riski yüksek düzeyde belirlendiğinde bulgu riski düzeyi denetçi tarafından azaltılabilmektedir. Bu da iki grup arasında ters bir ilişkinin varlığını göstermektedir. Denetçi denetimin verimli ve güvenilir olması için, zaman ve maliyeti de dikkate alarak en uygun denetim riski düzeyini belirlemek zorundadır (Bozkurt, 2012: 110).

Yapısal risk, kontrol riski, bulma riski ve denetim riski arasındaki ilişki aşağıdaki şekil üzerinde daha net görülmektedir.



Şekil 2.4.4.4.1. Denetim Risk Süzgeci (Kaynak: Kaval, 2008: 114)

Şekil 2.4.4.4.1.'de yer alan denetim riski ve unsurlarının birbirleri ile etkileşimleri şöyle açıklanabilir: İşletmeler iç ve dış faktörlerin etkisi ile yapısal risklere maruz kalmaktadır. Yapısal riskleri tespit etmek ve önlemek amacıyla işletme içinde yönetim tarafından iç kontrol sistemi oluşturulur. İç kontrol sistemi bir süzgeç vazifesi görerek, hata ve hilelerin bir kısmını önleyebilmekte, ancak tüm hata ve hileleri önlemekte yetersiz kalmaktadır. İç kontrol sisteminin önleyemediği hata ve yanlışlıklar kontrol riski olarak

denetçinin karşısına çıkmaktadır. Denetçilerin hata ve yanlışlıkları bulmak için uyguladıkları denetim prosedürlerinin ortaya çıkaramadığı riskler, bulgu riskleridir. Finansal tablolara yansiyarak denetçilerin yanlış görüş vermesine yol açan riskler ise denetim riski olarak adlandırılır. Denetim riskinin unsurlarının da göz önüne alınarak hesaplanabilmesi için denetim risk modeli kullanılmaktadır.

2.4.5. Bağımsız Denetim Risk Modeli

Riskin değerlendirmesinde denetçi finansal tablolardaki önemli yanlışlıklara ve hatalara neden olan olayların hangileri olduğunu bulmaya çalışmaktadır (Acar, 2016: 61). Risk değerlendirmesinde, BDS 320 ile denetim planlaması yapılırken denetimin stratejisinin içinde önemlilik düzeyi belirlenmektedir. Bu aşamada oluşturulan denetim ekibi, denetlemesi yapılacak olan işletmeyi tanımaya çalışır ve önemlilik seviyesi ile önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesi için gerekli olan faaliyetleri yürütür. Buradaki amaç, denetim riskinin en az düzeye indirilmesidir. (İnaltonç ve Taş, 2015: 76).

Denetim riski unsurlarının bir arada yer aldığı formüle genel olarak denetim risk modeli adı verilmektedir (Kiracı, 2012: 68). Denetim risk modeli üç aşamada ele alınmaktadır (Şengür, 2016: 207).

1. Aşama: Denetim riskinin belirlenmesi
2. Aşama: Yapısal risk ve kontrol riskinin değerlendirilmesi
3. Aşama: Bulgu riskinin hesaplanması

1. Aşama: Denetim Riskinin Belirlenmesi

Denetim riski denetçi tarafından denetim çalışmasına başlanmadan önce belirlenmektedir. Denetim riskinin sayısallaştırılması için istatistikle örnekleme yapılabilmektedir. Denetçi, denetim riskini %5 olarak belirlerse, bağımsız denetimin sonucunda ulaşılan görüşün yanlış olma olasılığının %5 olduğunu kabul ediyor demektir. Diğer bir anlatımla, denetim riski %5 ise denetçinin doğru görüş verme olasılığı %95'tir. Bağımsız denetçi denetim riskini düşük belirlerse denetim görüşünün doğru ve güvenilir olma olasılığı yüksek olur. Bağımsız denetim çalışmaları sırasında yapılan bütün işlemlerin tamamının denetlenmesi zaman ve maliyet bakımından mümkün değildir. Bu durumda denetçi denetim çalışmalarını yaparken örnekleme metodunu kullanır. Bu nedenle denetçi denetim riskini hiçbir zaman sıfırlayamaz. Denetçi için önemli olan denetim riskini makul düzeyde belirlemektir.

2. Aşama: Yapısal Risk ve Kontrol Riskinin Değerlendirilmesi

Bağımsız denetçi, denetimi planlarken denetlenen işletme ile ilgili; faaliyette bulunduğu sektör, faaliyet alanı, iç kontrol sisteminin çalışması, uygulanan prosedür ve kurallar hakkında bilgi edinerek yapısal riski ve kontrol riskini değerlendirir. Yapısal risk düzeyi yüksek olan işletmeler; teknolojik ilerlemelere duyarlı olanlar, özel yasal düzenlemelere tabi olanlar, çok uluslu olanlar ve finansal piyasalardaki değişimlere çabuk tepki verenler olarak sayılabilir. Kontrol risk ise işletmelerin kendi iç kontrol sistemlerinin bir unsuru olup, iç kontrol sistemi etkin olan işletmelerde kontrol risk düzeyi düşük, iç kontrol sistemi zayıf olan işletmelerde ise kontrol risk düzeyi yüksek olarak belirlenir.

3. Aşama: Bulgu Riskinin Hesaplanması

Bağımsız denetçi denetim risk modelini uygulayarak bulgu riskini hesaplamaktadır. Denetim risk modeli aşağıdaki gibidir.

$$\text{Denetim Riski (DR)} = \text{Yapısal Risk (YR)} \times \text{Kontrol Riski (KR)} \times \text{Bulgu Riski (BR)}$$

Yukarıda belirtilen denetim risk modeli iki türlü kullanılabilir. Birinci durumda denetçi her bir denetim alanı için doğal riski, kontrol riskini ve bulgu riskini belirleyip bunları formül dahilinde kullanarak denetim riskine ulaşır. İkinci durumda ise denetçi denetimi planlarken bu formülü, bulgu riskini hesaplayacak şekilde aşağıdaki gibi oluşturur. İkinci durum denetçiler tarafından daha çok tercih edilen bir durumdur (Kiracı, 2012: 69).

$$\text{Bulgu Riski (BR)} = \text{Denetim Riski (DR)} / \text{Yapısal Risk (YR)} \times \text{Kontrol Riski (KR)}$$

Örneğin; Yapısal riskin %60, kontrol riskinin %40 olarak kabul edildiği bir işletmede denetçinin, denetim riskini %5 olarak belirlemesi durumunda bulgu riski aşağıdaki gibi hesaplanabilir.

$$\text{Bulgu Riski (BR)} = \text{Denetim Riski (DR)} / \text{Yapısal Risk (YR)} \times \text{Kontrol Riski (KR)}$$

$$\text{BR} = \%5 / \%60 \times \%40 \Rightarrow \%20,8$$

Yapısal risk ve kontrol riski; denetçinin etkileyemediği, denetlenen işletmenin durumuna bağlı değişkenlerken bulgu riski; kontrolü denetçide olan bir değişkendir. Denetçi hatalı ya da hileli işlemlerin varlığını yüksek bulmuş ise denetim riskini en aza indirebilmek için fazla sayıda ve nitelikte denetim tekniklerini planlamak zorunda kalır. Denetim uygulanırken riskleri sayısallaştırmak mümkün değildir. Denetçi bu durumda risk düzeyini yüksek-orta-düşük olarak belirleyerek, denetim tekniklerini planlar (Kaval, 2008: 113).

2.4.6. Bağımsız Denetçiler Açısından Denetim Riski Faktörleri

Denetim hizmeti almak isteyen işletmelerden gelen denetim teklifinin kabul edilip edilmemesi, bağımsız denetim kuruluşları ve denetçiler açısından en önemli denetim riski faktörlerinden birisidir. Uygulamada denetim kuruluşlarının müşteri kabul anketi gibi geliştirdikleri testlerle potansiyel müşterilerinin risk düzeyini saptamakta olduğu (az riskli, orta riskli, yüksek riskli gibi) ve buna göre müşteriyi kabul edip etmemeye karar verdiği bilinmektedir (Uzay, 2012: 24). Risk düzeyi yüksek olan işletmelerin teklifinin kabul edilmesi, denetim kuruluşlarının ve denetçilerin denetim riskini artırmakta ve mesleki itibarlarına zarar vermektedir. Bu sebeple teklif kabul edilmeden önce işletme hakkında yeterli araştırmaların yapılması gerekmektedir.

Her müşteri az veya çok bir denetim riski taşıdığından, bir işletme ile denetim anlaşması imzalandığında, denetim kuruluşunun taşıdığı risk, bu yeni işletmenin getirdiği risk düzeyi kadar artar. Denetim kuruluşunun topladığı bilgiler ışığında, potansiyel müşterinin getireceği denetim riskinin kabul edilebilir büyüklükte olup olmadığına karar vermesi gerekir. Eğer potansiyel müşterinin gerektiği gibi denetlenemeyeceği, doğru ve güvenilir bir denetim raporunun oluşturulamayacağı konusunda şüpheler var ise bu müşteri denetim kuruluşunun taşıdığı toplam denetim riskini kabul edilemeyecek bir sınıra taşıyacaktır. Bu sebeple müşterinin kabul edilmemesi en uygun seçenektir. Eğer potansiyel müşterinin getireceği denetim riski ile beraber, denetim kuruluşunun taşıdığı toplam risk kabul edilebilir bir sınır içinde kalıyor ise, müşteri kabul edilir (Yıldız, 2012: 46)

Denetim riski açısından bir diğer önemli husus, bağımsız denetim kuruluşlarının mevcut kapasiteleridir. Denetim kuruluşunun toplam iş yükünün fazla olması, yeterli nitelik ve niceliğe sahip bağımsız denetçilerinin olmaması, denetim ekiplerinin doğru bir şekilde oluşturulamaması, denetim çalışmaları esnasında yeterli ve uygun denetim kanıtlarının sağlanamaması gibi faktörler denetim riskini olumsuz etkiler. Denetçinin amacı, *“işletmenin iç kontrolü dâhil işletme ve çevresini tanımak suretiyle, finansal tablo ve yönetim beyanı düzeylerinde hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerini belirlemek ve değerlendirmek ve böylece “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklere karşı yapılacak işlerin tasarlanması ve uygulanması için bir dayanak oluşturmaktır”* (BDS 315, paragraf 3). Bu amacın bağımsız denetim standartlarına uygun olarak yerine getirilememesi, denetçinin finansal tablolara uygun bir görüş verememesi ile sonuçlanır. Bu durum da hem denetçi hem de denetim kuruluşu açısından denetim riski ortaya çıkarır.

Günümüzde finansal tablolara ihtiyaç duyan bilgi kullanıcılarının artmasıyla güvenilir ve doğru bilgiye olan talepte de artış olmaktadır. Finansal tablolarda bulunan bilgilerin her zaman doğru ve güvenilir olmama olasılığı, bağımsız denetimi zorunlu hale getirerek, finansal tablolarda bulunan yanlışlıkları tespit etme görevini bağımsız denetçilere yüklemiştir. Denetim raporunda yer alan denetim görüşünün doğru ve güvenilir olmasının yükümlülüğü denetçi üzerinde ciddi bir boyutta baskıya neden olmaktadır (Karakaş, 2016: 19). Denetçi üzerindeki bu baskı da denetim riskini etkileyen faktörlerden biri olarak değerlendirilebilir.

2.4.7. Bağımsız Denetçilerin Denetim Riskine Karşı Mesleki Sorumlulukları

Bağımsız denetçiler tarafından gerçekleştirilen denetimler; mesleki etik ilkelere bağlı kalmak ve mesleki şüphecilik içinde bulunmak suretiyle, denetim standartları çerçevesinde yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanmasını, kanıtlara dayandırılarak bir görüş oluşturulmasını ve görüşün raporlanmasını kapsar. Mesleki etik ilkeler; dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranıştır (BDY, md. 21/1). Bu ilkeler ve mesleki şüphecilik bağımsız denetim sürecinin her aşamasında çok önemlidir, özellikle de finansal tablolara ilişkin önemli hata ve yanlışlıkların ortaya çıkarılması ve denetim riskinin azaltılması açısından büyük öneme sahiptir. Bu sebeple bağımsız denetçilerin denetimlerde mesleki etik ilkelere uygun hareket etmesi ve olaylara mesleki şüphecilik ile yaklaşması gerekir.

Literatürde; bağımsız denetçilerin mesleki şüpheciliğinin karar vermede önemli bir etken olduğunu (Royae vd., 2013), mesleki şüpheciliğin denetçilerin denetim sırasında toplanan kanıtları ve denetim riskini ve özellikle bulgu riskini değerlendirmeleri için gerekli bir hareket tarzını anlattığını (Ciolek, 2017), denetimin kalitesi üzerinde mesleki etik ilkelerin ve mesleki şüpheciliğin pozitif bir etki oluşturduğunu (Habbe, 2014) ve mesleki şüphecilikle ilgili olarak alınan eğitimlerin denetimin kalitesi üzerinde olumlu bir etkisi olduğunu (Dalkılıç ve Oktay, 2011) ortaya koyan akademik çalışmalar yer almaktadır. Bağımsız denetçiler çıkarlarına ters olsa bile, yaşadıkları topluma, müşterilerine, aynı mesleği yapanlara karşı güvenilir, dürüst ve itibarlı hareket etme sorumluluğunu taşımaktadır. Denetçilere ve denetçiler tarafından yapılan denetimlerin sonuçlarına güven duyulabilmesi, denetçilerin meslek ahlakı, meslek etiği gibi kurallar ve ilkeleri özümsemeleriyle mümkündür (Güredin 2007: 105).

Bağımsız denetim faaliyetlerini denetim standartlarına uygun olarak gerçekleştiren bağımsız denetçilerin, denetim sürecinde mesleki etik ilkelere bağlı kalarak ve mesleki şüphecilik içinde mesleki yargılarını da kullanmak suretiyle yerine getirmeleri gereken sorumluluklar genel olarak şunlardır (BDS 700, md. 39):

- Finansal tablolardaki hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerini belirlemek ve değerlendirmek,
- Önemli yanlışlık risklerine karşılık veren denetim prosedürlerini tasarlamak ve uygulamak, denetçi görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek,
- İşletme yönetimi tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğu ile yapılan muhasebe tahminleri ve ilgili açıklamaların makul olup olmadığını değerlendirmek,
- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı hakkında ve yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının uygunluğu hakkında sonuca varmak,
- Finansal tabloların gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanması durumunda, finansal tabloların, açıklamalar dâhil olmak üzere, genel sunumu, yapısı ve içeriği ile bu tabloların, temelini oluşturan işlem ve olayları gerçeğe uygun sunumu sağlayacak şekilde yansıtıp yansıtmadığını değerlendirmektir.

Bağımsız denetçilerin denetimler esnasında yerine getirmekle yükümlü olduğu bir diğer sorumluluk, gerekli görmeleri durumunda denetimini gerçekleştirdikleri işletmeye riskin erken saptanması ve yönetimi komitesinin kurulmasını önermektir. Bu komitenin hisse senetleri borsada işlem gören şirketlerde kurulması zaten zorunludur (TTK, md. 378). Yönetim kuruluna bağlı olarak görev yapan bu komitenin amacı, işletmenin faaliyetlerini etkileme potansiyeline sahip olan riskleri tanımlamak, değerlendirmek, izlemek ve yönetmektir. Bu da etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması ile mümkündür. Denetçi açısından işletme yönetim kurulunun işletmeyi tehdit eden veya edebilecek olan riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek amacıyla kurduğu sistem ve komitenin, denetim riskinin işletmeye ait olan unsurları (yapısal risk ve kontrol riski) üzerinde olumlu etkisi olacaktır.

Finansal tabloların hata ve hile kaynaklı önemli yanlışlıklar içermesine yapısal risk ve kontrol riski sebep olur. Bu sebeple denetçi, müşteri işletmenin iç kontrol sisteminin önleyemediği ve finansal tablolara yansıyan bu riskleri ortaya çıkarmaya çalışmalıdır. Aksi takdirde finansal tablolarda önemli yanlışlıklar olduğu halde denetçinin bunları belirleyememesi ve finansal tablolara olumlu görüş bildirmesi, denetim riskine sebep olur.

Yapısal risk ve kontrol riski bağımsız denetçi tarafından kontrol edilebilen riskler olmamakla birlikte bu riskler denetçinin denetim çalışmaları esnasında toplaması gereken kanıt sayısını ve uygulayacağı denetim prosedürlerini önemli ölçüde etkiler. Denetim kanıtları, denetçilerin denetimin bitiminde görüş açıklaması sırasında yapacağı değerlendirmeye dayanak oluşturmaktadır. Denetim kanıtların doğru ve güvenilir olduğunun teyidinin sağlanması için; denetçinin yaptığı gözlemler, soruşturmalar, gerekli testlerin uygulanması ve doğrulama tekniklerinin ile prosedürlerin tam olarak kullanılması gerekmektedir. Denetçi, denetim riskini (finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermesine rağmen denetçinin duruma uygun olmayan bir görüş vermesi riski) kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etme sorumluluğu taşır. Denetim riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmek ve böylece denetçi görüşüne dayanak oluşturacak makul sonuçlara ulaşmak için yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilmediği, mesleki muhakeme konusudur (BDS 500, paragraf A3-A6).

Denetçilerin finansal tablo düzeyinde “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirdiği risklere karşı BDS 330 “Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler” kapsamında yapması gereken birtakım sorumlulukları da vardır. Bunlar aşağıda özetlenmiştir (BDS 330, paragraf A1):

- Denetim ekibine mesleki şüpheciliği korumanın gerekliliğinin belirtilmesi.
- Daha deneyimli personelin veya özel becerilere sahip kişilerin görevlendirilmesi veya uzmanların kullanılması.
- Daha fazla yönlendirme ve gözetim yapılması.
- Uygulanacak denetim prosedürlerinin seçimine daha fazla öngörülemezlik unsurlarının dâhil edilmesi.
- Denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamıyla ilgili genel değişiklikler yapılması (Örneğin, maddi doğrulama prosedürlerinin ara dönem yerine dönem

sonunda uygulanması veya daha ikna edici denetim kanıtları elde etmek amacıyla denetim prosedürlerinin niteliğinin değiştirilmesi).

Bağımsız denetçilerin öncelikle önemli yanlışlık risklerine karşı uygulanacak denetim prosedürlerini tasarlaması gerekir. Bu aşamada denetçi, önemli yanlışlık risklerinin gerekçelerini dikkate alarak yapısal risk ile kontrol riskini değerlendirmelidir. Yaptığı risk değerlendirmesi sonucunda belirlediği risk düzeyi ne kadar yüksekse, o kadar fazla ikna edici denetim kanıtı elde etmelidir (BDS 330, paragraf 6-7). Denetçi yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek amacıyla kontrol testlerini ve maddi doğrulama testlerini (detay testleri ve analitik maddi doğrulama prosedürleri) tasarlar ve uygular. Denetçi, yönetim beyanı düzeyinde “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen bir riskin ciddi risk olduğuna karar verirse, özellikle o riske karşılık veren bir maddi doğrulama prosedürü uygulamalıdır. Ciddi riske karşı yalnızca maddi doğrulama prosedürlerinin uygulanacak olması hâlinde, bu prosedürler detay testlerini de içermelidir (BDS 330, paragraf 21).

Tezin bu başlığında açıklanmaya çalışılan denetçiler tarafından yerine getirilmesi gereken tüm sorumluluklar, bağımsız denetim riskini azaltmaya ve denetçilerin finansal tablolar hakkında doğru görüş oluşturmaya yardımcı olur.

BÖLÜM III

3. BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNDE DENETÇİLERİN DENETİM RİSKİNE YÖNELİK YAKLAŞIMLARI

Tezin bu bölümünde bağımsız denetim sürecinde bağımsız denetçilerin denetim riskine yönelik yaklaşımları nitel araştırma yöntemi kullanılarak tespit edilmeye çalışılmıştır. Tezin uygulama kısmını oluşturan bu bölümde öncelikle araştırmanın amacı, yöntemi, modeli, evreni, örnekleme ve veri toplama aracı hakkında bilgilere yer verilmiştir. Daha sonra elde edilen verilerin analizi sonucu ulaşılan bulgular açıklanmış ve yorumlanmıştır.

3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI

Çalışmanın temel amacı, bağımsız denetim riskine karşı hem bağımsız denetim kuruluşlarının hem de bu kuruluşlarda görev yapan bağımsız denetçilerin almış olduğu önlemleri ortaya koymak ve bağımsız denetim riskini azaltmaya yönelik gerçekleştirdikleri faaliyetleri tespit etmektir. Araştırmanın bu temel amaca hizmet eden diğer amaçları şunlardır:

- Bağımsız denetim kuruluşlarının müşteri kabul politikaları doğrultusunda denetim riski yüksek müşterilerin denetimini kabul etme ya da reddetme yaklaşımlarını ortaya çıkarmak,
- Bağımsız denetim kuruluşlarının müşterilere yönelik belirli bir kabul edilebilir denetim riski düzeyleri olup olmadığını tespit etmek,
- Bağımsız denetim kuruluşlarının denetimini yapmayı kabul ettiği yapısal risk ve kontrol risk düzeyi yüksek olan müşterilere özel farklı uygulamalarının neler olduğunu belirlemek,
- Bağımsız denetçilerin denetimini gerçekleştirdiği müşterilerin iç kontrol sisteminin etkinliğini ve böylece kontrol risk düzeyini nasıl tespit ettiklerini ortaya çıkarmak,
- Bağımsız denetçiler açısından bir müşterinin yapısal riski ve kontrol riski en yüksek hesap kalemlerinin neler olduğunu tespit etmek,
- Yapısal risk ve kontrol risk düzeyinin bağımsız denetçilerin gerçekleştirdiği hangi işlemleri, ne şekilde etkileyeceğini ortaya çıkarmak,

- Bağımsız denetçilerin bulgu riskini düşürmeye yönelik gerçekleştirdikleri faaliyetleri tespit etmek,
- Denetim riskini en çok etkileyen faktörleri belirlemek,
- Türkiye’de yapılan bağımsız denetimlerin denetim risk düzeyini ortaya çıkarmak,
- Türkiye’de bağımsız denetim riskini azaltmak ve denetimin güvenilirliğini artırmak için neler yapılması gerektiğini değerlendirmektir.

3.2. LİTERATÜR TARAMASI

Kandemir ve Akbulut (2019)’un “Bağımsız Denetimin Etkinliğinde Denetimden Sorumlu Komitenin Rolü: Türkiye’deki Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma” adlı çalışmalarında; denetim komitesinin görevini yaparken işletme yönetimi, iç denetçiler ve bağımsız denetçilerle etkin olarak ortak çalışma yürütmesi ve bağımsızlık, uzmanlaşma gibi konuların önemine dikkat çekmektedir (Kandemir ve Akbulut, 2019: 53).

Yılmaz (2019) “Yapısal Riskin Bağımsız Denetim Riskinin Denetçi Açısından Kabul Edilebilirliği Üzerindeki Rolünün Değerlendirilmesi” çalışmasında bağımsız denetim öncesi olan müşteri kabulü safhasında yapısal riskin önemli derecede belirleyici olduğunu tespit etmiştir. Özellikle müşteriden gelen denetim talebini kabul edip etmeme kararı üzerinde kontrol riskinden daha fazla, yapısal riskin dikkate alındığı, sektöre ve işletmenin yapısına özgü yapısal riskleri değerlendirerek yüksek, orta veya düşük düzeyde bir denetim riski belirledikleri görülmüştür. Ayrıca çıkar çatışmalarının, etik ve bağımsızlık konularında önemli tehditler ve bu tehditlerin ortadan kaldırılamaması veya kabul edilebilir denetim riski seviyesinin üzerinde olması durumunda denetim işini kabul etmedikleri veya devam ettirmedikleri sonucuna ulaşmıştır (Yılmaz, 2019: 103).

Güngörmüş (2019) yaptığı çalışmada, işletmelerin iç kontrol sistemlerini kurmaları ve etkin çalışmasını sağlamalarının sonucunda bağımsız denetime karşı yaklaşımın olumlu olacağını, muhasebe bilgi sisteminin kalitesinin artmasının ise bağımsız denetçi açısından bir güven unsuru olarak algılanacağını belirtmiştir (Güngörmüş, 2019: 69).

Karapınar (2018) bağımsız denetçilerin denetim riskini ortaya çıkarmada kullanılan unsurlardan işletme yönetiminin, denetim kuruluşuna karşı sergilediği tutum ve davranışlar, işletmede iç kontrol sisteminin varlığı ve etkinliği ile müşteri işletmenin, ilişkili taraflar ile olan işlemlerinin önemli olduğu ve önemsiz sayılabilecek unsurların; müşteri işletmenin örgüt yapısının departmanlara ayrılmış olması, işletmede mali işler departmanında çalışan

personelin bilgi düzeyi, işletmede kullanılan, muhasebe yazılımlarının yapısı ve kalitesinden oluştuğunu belirlemiştir (Karapınar, 2018: 87).

Acar vd. (2011) yaptıkları araştırmada denetçilerin, denetim süreci içerisinde daha önceki denetçi tarafından müşteri işletme ile ilgili düzenlediği raporları dikkate aldığını ve denetim kuruluşlarının bağımsız denetçilere yeterli eğitim desteğini sağladığı sonuçlarına ulaşmıştır (Acar vd., 2011: 302-303).

3.3.ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Sistemantik veri toplama ve analiz etme süreci olan bilimsel araştırmalar, nitel ve nicel olmak üzere ikiye ayrılır. Nicel araştırmalar; gözlem ve ölçümlerin objektif bir şekilde yapılabildiği, tekrarlanabildiği ve sayısal olarak ifade edilebildiği araştırmalardır (Ataseven, 2012: 544). Nitel araştırmalar ise; gözlem, görüşme ve doküman analizi gibi veri toplama yöntemlerini kullanarak, olay ve durumların doğal ortamlarında gerçekçi olarak ortaya konmasına çalışan bir araştırma türü olarak tanımlanmaktadır. Nitel araştırmanın, çok farklı bilimsel alanlara dayanan kuramsal temelleri bulunmaktadır. Bilimsel alanların hepsinde ortak hedef insan davranışını, içinde bulunduğu ortamın içinde ve dışında birçok açıdan anlamaya çalışmaktır. Burada esas konu nicel yöntemlerle (sayısal) açıklanamayan insan davranışlarını araştırmak ve ortaya çıkarmaktır (Yıldırım ve Şimşek, 2017: 37-41). Nitel araştırma kişilerin kanaatleri, tecrübeleri, algıları ve duyguları gibi sübjektif verilerle meşgul olur (Karataş, 2015: 79).

Nitel ve nicel araştırma yöntemleri arasındaki önemli farklılıklar özetle şunlardır (Ataseven, 2012: 547; Karataş, 2015: 65; Baltacı, 2018: 233-240):

- Nitel araştırmalar, nicel araştırma yöntemlerine göre daha derinlemesine bilgi sağlar.
- Nitel araştırmalar “neden” sorusuna, nicel araştırmalar genellikle “kaç tane” ya da “ne sıklıkla” gibi sorularına cevap arar.
- Nitel araştırmada araştırmacı keşifle ilgilenir, nicel araştırmada ise kanıt bulmaya çalışır.
- Analiz açısından nitel araştırma yorumlayıcı, nicel araştırma tanımlayıcıdır.
- Nitel araştırmalar, nicel araştırmalara göre daha az sayıda örneklem üzerinde yürütülür. Nitel araştırmalarda örneklemin niceliği değil, niteliği önemlidir.

- Nitel araştırmalarda araştırmacı, nicel araştırmadan farklı olarak istatistiksel formüller ve genellemelerle değil belirsiz durumlar, karmaşık bağlantılar ve sürekli derinleşen veri setiyle uğraşmak zorundadır.

Nitel araştırma yöntemi, sosyal bilimlerde son yıllarda gittikçe tercih edilen bir yöntem haline gelmiştir. Nitel araştırmalar, disiplinler arası bütüncül bir bakış açısını esas alarak, araştırma problemini yorumlayıcı bir yaklaşımla incelemeyi benimser. Bu yönüyle nitel araştırmalarda araştırmacı bir kâşif gibi hareket ederek ilave sorularla gerçekliğin izini sürer, muhatabının öznel bakış açısını ortaya çıkarmaya çalışır ve elde ettiği sonuçları yorumlar (Karataş, 2015: 62-63). Nitel araştırmalarda temel amaç, sosyal gerçekliğin içerisinde gizli bir biçimde bekleyen bilginin gün yüzüne çıkartılmasıdır. Bu süreçte araştırmacı kendi özneliğini ortaya koyarak, sosyal gerçeği tümevarımcı bir yöntemle tespit etmeye çalışmaktadır (Özdemir, 2010: 323).

Bu çalışmada nitel araştırma yöntemi tercih edilmiş olup, verilerin toplanmasında görüşme (mülakat) tekniği kullanılmıştır. İnsanların perspektiflerini, tecrübelerini, duygularını ve algılarını ortaya koymada kullanılan oldukça güçlü bir teknik olan görüşme, nitel araştırma yöntemlerinden en sık kullanılanıdır (Yıldırım, 1999: 10). Görüşme, en basit anlamıyla, amacı bilgi toplamak olan bir sohbetir. Görüşme yoluyla toplanan veriler, eylemler şeklinde değil, kelime biçimindedir ve görüşme yapılacak kişilerin (katılımcıların) bakış açılarıyla şekillenir. Araştırmacı ile görüşme yapılacak kişilerin ortak bir sona doğru gösterdikleri performans olarak değerlendirilen görüşmeler, katılımcıların düşünceleri hakkında araştırmacıya önemli bilgiler sağlar (Berg ve Lune, 2019: 114-117). Bu açıdan yapılan çalışma ile bağımsız denetçilerin denetim riskine yönelik düşünce ve yaklaşımlarının tespit edilmesi amaçlanmıştır.

3.4. ARAşTIRMANIN DESENİ/MODELİ

Bu çalışmada nitel araştırma desenlerinden olgubilim (fenomenoloji) kullanılmıştır. Olgubilim, bireylerin bir olguya ilişkin yaşantılarını, algılarını ve bunlara yüklediği anlamları ortaya çıkarmaktır. Olgular, yaşadığımız olaylar, deneyimler, algılar, yönelimler, kavramlar ve durumlar gibi değişik şekillerde olabilmektedir (Yıldırım ve şimşek, 2017: 69-70). Olgubilimde amaç kişiler tarafından deneyimlerin derinlemesine incelenerek anlaşılmasının sağlanmasıdır. Olgubilim deseni ile yapılan araştırmalarda farkında olunan ancak derinlemesine ve ayrıntılı bilgiye sahip olunmayan olgulara odaklanılmaktadır (Creswell, 2018: 77).

Olgubilim deseni kullanılarak yapılan çalışmalar nitel araştırmanın yapısına uygun olarak kesin ve genellenebilir sonuçlar ortaya koymayabilir. Ancak araştırılan olguyu daha iyi anlamamıza ve tanımamıza neden olacak örnekler ve açıklamalar sağlar (Yıldırım ve Şimşek; 2017: 71-72).

Bu çalışmada, bağımsız denetim kuruluşlarında çalışan denetçilerin karşılaştıkları ve göze aldıkları riskleri (yaşadıkları risk olgusu) belirlemek için nitel olgubilim deseni kullanılarak içerik analizi yapılmıştır. Nitel araştırmanın ve olgubilim deseninin seçilmesinin sebebi; bağımsız denetçilerin, denetim çalışmalarını yürütürken deneyimledikleri ya da içinde buldukları risk faktörlerine karşı bakış açılarını ve tepkilerini anlamaya çalışmaktır.

3.5. ARAŞTIRMANIN EVRENİ VE ÖRNEKLEMİ

Nitel araştırmada olgubilim deseni kullanılarak yapılan çalışmalarda evren ve örneklem seçiminde en önemli etken, kişilerin araştırılan olgu ile ilgili yaşanmış deneyimlere sahip olmaları ve bunları ifade edebilmeleridir. Kişilerin karakteristik özellikleri birbirinden farklı olmasına rağmen aynı olguya ait deneyimleri ve verdikleri karşılıklara dikkat edilmektedir. Bu tür çalışmalarda bütün katılımcıların çalışılan olguya yönelik deneyimlerinin olması zorunludur (Creswell, 2018: 155). Öncelikle araştırılacak olgu ile ilgili deneyimleri olan evren belirlenmektedir. Daha sonra olguya dair özellikler belirlenerek bu özellikleri taşıyan kişi veya gruplarla örneklem oluşturulur.

Bu araştırmanın evrenini Türkiye’de faaliyette bulunan bağımsız denetim kuruluşlarında çalışan denetçiler oluşturmaktadır. 31 Aralık 2019 tarihi itibarıyla Türkiye’de KGK tarafından yetkilendirilen 318 bağımsız denetim kuruluşu ve bağımsız denetçi siciline kayıtlı 16.556 denetçi bulunmaktadır. Araştırma için İstanbul’da çalışan bağımsız denetçiler arasından rastgele seçim yöntemiyle 30 denetçi ile yüz yüze görüşmeler yapılmıştır. İstanbul, bağımsız denetim kuruluşu ve bağımsız denetçi sayısı bakımından diğer illere kıyasla önemli üstünlüğe sahip olduğu için tercih edilmiştir.

3.6. VERİ TOPLAMA ARACI

Olgubilim ile yürütülen çalışmalarda veri kaynakları, araştırmanın odaklandığı olguyu yaşayan ve bu olguyu dışı aktarabilecek kişiler veya gruplardan oluşmaktadır. Bu kişi veya grupların olguya dair yaşadıklarını anlamlandırabilmek için kişiler ile görüşmeler yapılmaktadır (Büyüköztürk vd., 2017: 21). Kişilerin davranışlarının sebeplerini ve bir

konudaki kişisel görüşlerini ya da yaşadıkları ile ilgili duygularını anlamak için en uygun yöntem kişiye gidilerek ondan ilk elden bilgi almaktır. Kişilerin açık uçlu sorulara vereceği cevaplarla düşüncelerini, duygularını ya da kişisel görüşlerini doğru bir şekilde öğrenmek daha olasıdır (Türnüklü, 2000: 544).

Çalışmada nitel olgubilim deseninde tercih edilen veri toplama araçlarından görüşme tekniği seçilmiştir. Görüşme tekniği aracılığıyla bağımsız denetçilere yarı yapılandırılmış (standartlaştırılmış) 12 açık uçlu soru yönetilmiştir. Bu teknikte araştırmacı tarafından araştırma konusu çerçevesinde önceden hazırlanmış sorular katılımcılara yöneltilmekte ve yeterli cevap alınamayan durumlarda ek sorular sorularak yeterli bilgiye ulaşılmaya çalışılmaktadır. Yarı yapılandırılmış sorular, araştırmacıya görüşme esnasında ihtiyaç duyduğu ve merak ettiği soruyu sorma esnekliği sağlaması açısından önem arz etmektedir.

Çalışmada zaman ve maliyet kısıtı dolayısıyla araştırma konusu hakkında deneyim sahibi olan kolay erişilebilir kişiler seçilmiştir. Katılımcılarla görüşme önceden randevu alınarak gerçekleştirilmiştir. Görüşme öncesi katılımcılar konu hakkında kısaca bilgilendirilmiş ve çalıştıkları denetim kuruluşu ve kendi kimlikleri gizli kalmak kaydıyla ses kaydı alınması ile ilgili olarak izinleri alınmıştır. Ses kaydı yapılan görüşmeler daha sonra yapılacak olan analizler için yazılı doküman haline getirilmiştir.

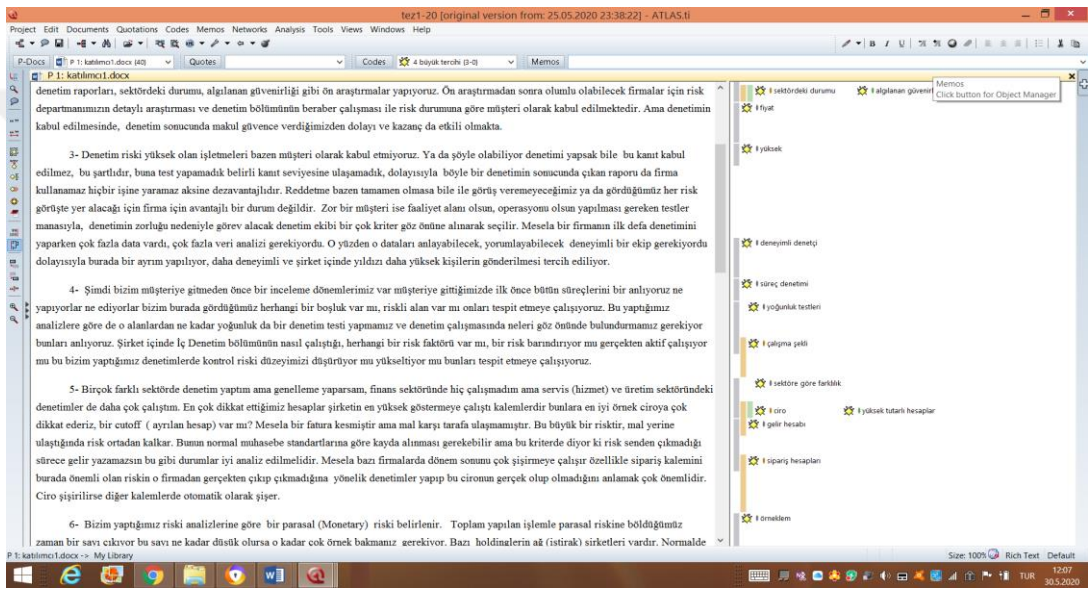
3.7. VERİLERİN ANALİZİ

Olgubilimde veri analizi, katılımcıların neyi nasıl deneyimlediklerinin betimlenmesine yönelik sistematik bir süreçtir. Olgubilim araştırmalarında veri analizi, deneyimleri ve bunların anlamlarını ortaya çıkarmaya yöneliktir. Bu amaçla yapılan içerik analizinde verilerin kavramsallaştırılması ve olguyu tanımlayabilecek temaların ortaya çıkarılması hedeflenmektedir. Sonuçlar betimsel bir anlatım ile sunulur ve sık sık doğrudan alıntılara yer verilir. Bunun yanında ortaya çıkan temalar ve örüntüler çerçevesinde elde edilen bulgular açıklanır ve yorumlanır (Yıldırım ve Şimşek, 2017: 72).

Bu araştırmada bağımsız denetçiler ile yapılan görüşmeler sonucu elde edilen veriler Atlas.ti programı kullanılarak analiz edilmiştir. Nitel çalışmalarda kullanılan yazılımlardan biri olan Atlas.ti programı, veri setleri üzerinde kodlamalar yapılmasına imkan vermekte ve veri setleri arasında bağ kurarak, bunlar arasındaki ilişkilerin daha kolay görülmesini sağlamaktadır (Çayır ve Sarıtaş, 2017: 526-527).

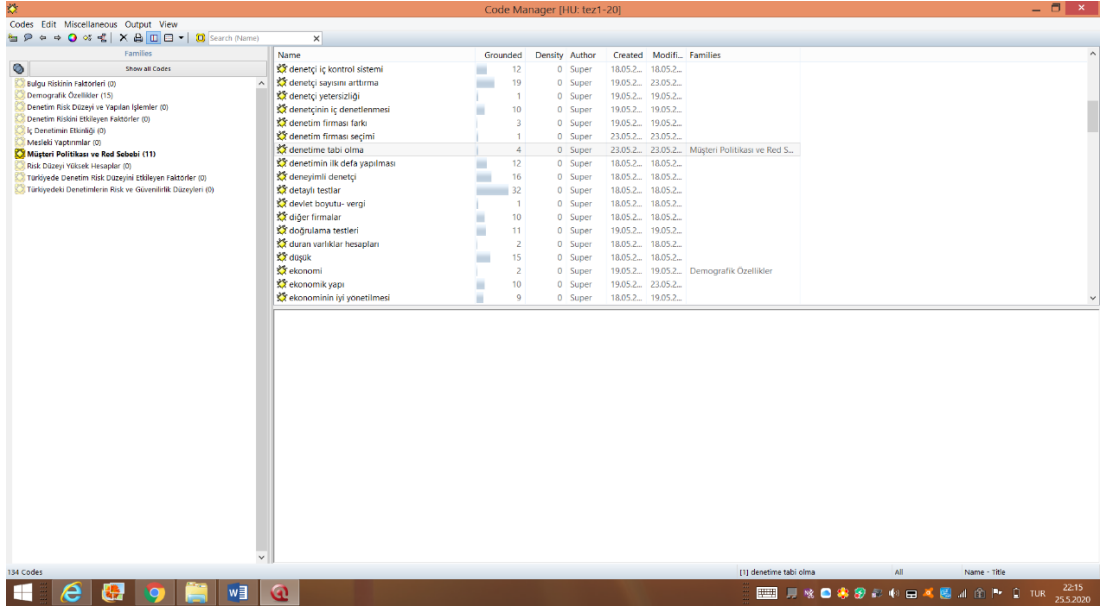
Atlas.ti programı ile verilerin analiz edilebilmesi için öncelikle görüşmelerin dökümleri (transkriptler) yapılır. Sonrasında bu dökümler içerik analizi için Atlas-ti programına aktarılır. Görüşmeler birkaç defa okunur ve temel kavramları ifade edecek olan kod kelimeler belirlenir. Görüşmeler Atlas-ti programı ile tek tek kodlandıktan sonra bu kodlar konular arasındaki bağlantı ve ilişkilere göre kod ailelerine (temalara) ayrılır. Atlas-ti programı ile kodlar ve kod ailelerinin ilişkileri, neden-sonuçları veya ilişkili olmadıkları içerik-network analizi ile tespit edilebilmektedir. Analiz sonucunda elde edilen bulgular açıklanarak, görüşmelerde yer alan alıntı ifadeler ile desteklenmektedir.

Araştırmanın veri analiz süreci gösteren resimlerle detaylı olarak açıklanmıştır.



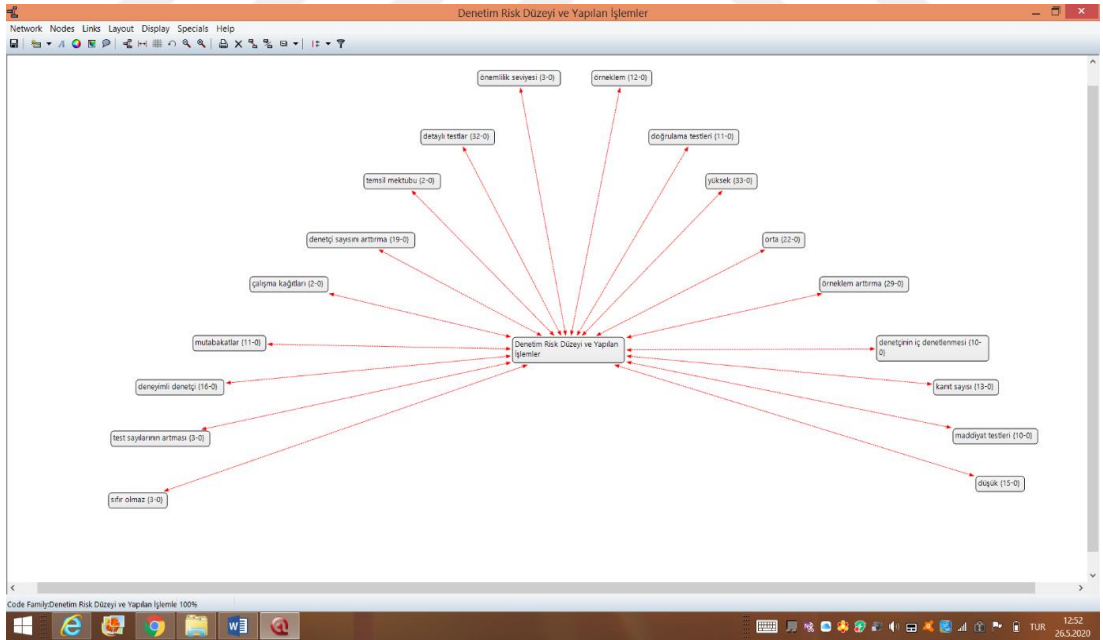
Resim 3.7.1. Atlas.ti Programında İçerik Analizi İçin Kod Verme

Resim 3.7.1’de görüldüğü gibi, yapılan görüşmelerin yazılı dökümleri içerik analizi için Atlas.ti programına aktarılarak ilk aşama için kodlar oluşturulmuştur.



Resim 3.7.2. Atlas.ti Programında Kod Ailelerinin Oluşturulması

Bir önceki aşamada oluşturulan kodlar, konular arasındaki bağlantı ve ilişkiler dikkate alınarak, Resim 3.7.2'deki gibi, kod aileleri (temalara) oluşturulmuştur. Böylece, Atlas.ti programı ile veri setlerine verilen kodlar ana başlıklar halindeki kod ailelerine içeriklerine göre aktarılmıştır.



Resim 3.7.3. Atlas.ti Programında Kod Ailelerinin Kodlara Göre Gösterilmesi

Atlas.ti programı ile kod ailelerinin başlıkları altına yer alan kodlar network ağı şeklinde Resim 3.7.3'te görülmektedir.

Tablo 3.8.1. Demografik Özellikler

Cinsiyet	N	%	Öğrenim Durumu	N	%	Denetim Kuruluşu	N	%
Erkek	20	67	Lisans	16	53	Dört Büyükler	15	50
Kadın	10	33	Lisansüstü	14	47	Diğer Kuruluşlar	15	50
Toplam	30	100	Toplam	30	100	Toplam	30	100
Yaş	N	%	Unvan	N	%	Mesleki Tecrübe	N	%
25-35	16	54	Denetçi	16	53	3-10 yıl	16	54
36-50	13	43	Uzman Denetçi	8	27	11-25 yıl	13	43
50 üzeri	1	3	Sorumlu Ortak Denetçi	6	20	26 yıl ve üzeri	1	3
Toplam	30	100	Toplam	30	100	Toplam	30	100

Tablo 3.8.1.'de görüldüğü gibi araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %67'sini erkek, %33'ünü kadın denetçiler oluşturmaktadır. Öğrenim durumları açısından bakıldığında katılımcıların %53'ünün lisans mezunu, %47'sinin ise lisansüstü mezunu olduğu görülmektedir. Bağımsız denetçilerin %67'sinin işletme, %23'ünün iktisat, %7'sinin finans ve kalan %3'ünün ise maliye bölümü mezunu olduğu tespit edilmiştir. Araştırma kapsamında görüşme yapılan denetçilerin %50'si dört büyükler olarak adlandırılan bağımsız denetim kuruluşlarında çalışırken, %50'si diğer denetim kuruluşlarında çalışmaktadır. Denetçilerin %54'ü 25-35 ve %43'ü 36-50 yaş aralığında olup kalan %3'ü ise 50 yaşın üzerindedir. Katılımcıların %53'ü denetçi, %27'si uzman denetçi (baş denetçi ve kıdemli denetçi) ve %20'si sorumlu ortak denetçi unvanına sahiptir. Mesleki tecrübe süresi açısından katılımcıların %54'ü 3-10 yıl arası, %43'ü 11-25 yıl arası, %3'ü ise 26 yıl ve üzeri bağımsız denetçi olarak çalışmaktadır.

Soru 2. Denetim kuruluşu olarak müşteri kabul politikanız var mı? Varsa hangi özelliklere sahip müşterilerin denetimini yapmayı reddediyorsunuz? Şu ana kadar denetimini yapmayı reddettiğiniz müşteriler oldu mu? Reddetme sebepleriniz neler olmuştur?

Bağımsız denetim kuruluşlarının müşteri kabul politikalarının başında Bağımsız Denetim Standartları'na uygunluk şartı gelmektedir. Bunun yanı sıra denetim kuruluşlarının kendi belirledikleri bazı kriterlerin de ön plana çıktığı görülmektedir. Bağımsız denetçiler, müşteri kendilerine ilk defa geliyorsa, müşteri hakkında detaylı bilgi topladığını ifade etmişlerdir. Bu bilgilerin başında; müşterinin daha önceki denetim raporları, sektördeki durumu, finansal yapısı, hukuki durumu ve piyasada algılanan güvenilirliği gelmektedir. Toplanan bilgiler doğrultusunda müşterinin kabul edilmesinde bir sakınca görülmezse ve

ücrette de karşılıklı anlaşma sağlanırsa denetim sözleşmesi düzenlenerek denetim süreci başlamaktadır. Ancak, bağımsız denetim kuruluşunun müşteri ile ücrette anlaşamaması, hâlihazırda çalışacak denetim ekibinin bulunmaması ya da denetim riskinin çok yüksek çıkması durumunda müşteri teklifinin reddedildiği ifade edilmiştir. Dört büyüklerde çalışan bağımsız denetçiler müşteri kabul aşamasında direkt olarak görev almadıklarına, yöneticilerinin anlaşmayı yapmasıyla denetimin planlanması ve ekip oluşturulma kısmında görev aldıklarına dikkat çekmişlerdir. Diğer denetim kuruluşlarında çalışan bağımsız denetçiler ise müşterinin araştırılması aşamasıyla denetime dâhil olduklarını ileri sürmüşlerdir. Burada dikkat çeken husus, müşterilerin reddedilme sebeplerinin başında ücretin gelmesidir. Araştırma kapsamında görüşme yapılan bağımsız denetçilerin büyük çoğunluğu ücrette karşılıklı anlaşma sağlandığı takdirde müşterinin kabul edildiğini belirterek, ücretin önemine vurgu yapmıştır.

Bağımsız denetim kuruluşlarının müşteri kabul politikaları arasında müşteri işletmenin organizasyon yapısı ve buna bağlı olarak işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliği ön plana çıkmıştır. Denetçiler bu iki unsura ve bu unsurların birbiri üzerindeki etkilerine vurgu yapmıştır. Bağımsız denetçilerin müşteri kabul politikalarına ve müşteriyi reddetme gerekçelerine ilişkin dikkat çeken görüşleri şu şekildedir.

“Öncelikle müşteride bağımsız denetime tabi olma şartını arıyoruz. Müşterilerin daha önce çalıştıkları denetim kuruluşları ile olan ilişkilerini ve daha önceki denetim raporlarını göz önüne alarak, müşterinin risklerinin ne düzeyde olduğunu inceledikten sonra üst yönetimimiz müşteriye tekliflerini sunuyor. Tabii ki her müşteriyi kabul etmiyoruz, reddettiğimiz müşteriler de var. Reddetme sebeplerimizin başında ücret performansı ön plana çıkıyor. Eğer ücret düşük, çalışma saati yüksekse üst yönetim bu müşterileri asla kabul etmiyor. Daha yüksek ücretli ve haftalık çalışma saati daha az olan başka müşteriler tercih ediliyor. Bir de patlak şirketler olarak tanımladığımız birkaç defa olumsuz ya da şartlı görüş içeren denetim raporu alanlar var. Bu kuruluşlar da kabul edilmiyor.” -(K2)

“Bir müşteri kabul politikamız var, buna kuruluşumuzun sorumlu ortakları yani üst düzey yöneticileri karar veriyor. Biz etkin olarak bu aşamada görev almıyoruz. Sonuçta denetim kuruluşları da kâr amacı güden kuruluşlardır. Bunun için müşteri ile öncelikle ücrette anlaşmak önemli, ücrette anlaşma sağlandıktan sonra birçok sorunun üstesinden gelinebilmektedir. Denetlenen müşterinin daha önce problemleri de olsa ücrette anlaşmaktan sonra biz denetimini yapıyoruz. Sonuçta makul güvence veriyoruz, olabildiği kadar riski düşürerek çalışıyoruz. Gerçekten çok büyük bir riski olan müşteriler kabul

edilmeyebiliyor. Bazı sorunlu müşteriler var, bunlara çok yüksek ücret veriliyor ve müşteri de bu kadar yüksek ücreti kabul etmiyor.” -(K4)

“Müşteri kabul politikamız esasen daha çok kaynak kullanımı (boş denetim ekibinin bulunması) ile ilgili olmaktadır. Mevcut kaynaklarımız bir müşterinin denetimini yapmak için yeterliyse bu müşteri ile görüşme ve denetim hizmeti için teklif verme safhasını yerine getiririz. Müşteri hakkında edinilen bilgiler ışığında da bir teklif hazırlanır ve anlaşma sağlanırsa müşteri kabul aşamasına geçilir. Bağımsız denetim işi de olsa kar hedefi ile çalışan kuruluşlar olduğumuz için süreç bu şekilde yürütülmektedir. Ancak teklif isteyen müşteri hakkında önceki yıllarda başından geçmiş ve denetim çalışmalarını zorlayıcı, denetim hizmeti veren kuruluşun itibarını sarsıcı yönde bir kanı oluşursa bu durumda ya teklif verilmez ya da reddedilmek amacıyla yüksek fiyatlı teklif hazırlanır.” -(K7)

“Denetim kuruluşu olarak tabii ki bir müşteri kabul politikamız var. Müşteri bize teklif ile geldikten sonra müşteri hakkında piyasada bir araştırma yaparız; müşterinin finansal tabloları, lehine ya da aleyhine olan davalar, piyasadaki ve sektöründeki durumu hakkında bilgi toplarız. Müşterinin teklifine karşılık bir ücret teklif ederiz. Müşteri teklifimizi kabul ederse sözleşme imzalayarak, denetimi planlama aşamasına geçeriz. Daha önce birkaç kez olumsuz rapor alan ve bunları düzeltmeyen müşterilere sadece danışmanlık hizmeti veriyoruz. Bir de ücrette anlaşamayınca müşteriyi geri çeviriyoruz.” -(K12)

Genel olarak incelendiğinde, bağımsız denetim kuruluşlarının aslında riski yüksek müşterileri kabul etmek istemedikleri ancak kâr amacı güden kuruluşlar arasında yer almalarından dolayı riski yüksek olsa da yüksek ücret vermeyi kabul eden müşterilerin denetimini yapmayı kabul edebildikleri görülmektedir. Daha önce olumlu görüş dışında görüş içeren denetim raporuna sahip riski yüksek müşterileri kabul etmek yerine bu müşterilere danışmanlık hizmeti vermek en mantıklı görüş olarak değerlendirilebilir.

Soru 3. Müşterilerinize yönelik belirli bir kabul edilebilir denetim riski düzeyiniz var mı? Yapısal risk ve kontrol risk düzeyi yüksek olan bir müşterinin denetimini yapmayı kabul ediyormusunuz? Kabul ediyorsanız, bu müşterilere özel farklı uygulamalarınız var mı?

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin tamamı risk düzeylerinin yüksek, orta ve düşük olarak belirlendiğini ve risk düzeyinin bağımsız denetimin yapılması için müşterinin kabul edilmesine engel olmadığını belirtmişlerdir. Ancak risk seviyesine göre denetimin planlanması aşamasında değişiklikler olduğunu ifade etmişlerdir. Bağımsız denetçiler,

denetim risk düzeylerinin hepsinde uygulanan teknik ve prosedürlerin aynı olduğuna, fakat risk düzeyine göre; uygulanan test sayılarının, örneklem ve kanıt sayılarının değişiklik gösterdiğine dikkat çekmişlerdir. Ayrıca riski yüksek olan bağımsız denetimlerde ve yüksek riskli olduğu düşünülen sektörlerde; bu sektörlerde uzmanlaşmış, deneyimli denetçilerin ve denetim ekiplerinin tercih edildiğini ve gerekli olması durumunda denetçi sayısının arttırıldığını ifade etmişlerdir. Bağımsız denetçilerin dikkat çektikleri en önemli konulardan birisi de denetim kuruluşunun kendi içindeki iç kontrol sisteminin çalışmasıdır. Bağımsız denetçilerin yaptıkları bağımsız denetim ile ilgili tüm çalışmaların, denetim kuruluşu içindeki ikinci bir ekip tarafından kontrol edildiği ve gözden kaçan hataların bu şekilde önüne geçilmeye çalışıldığı vurgulanmıştır.

Bağımsız denetçiler örneklem sayısının artırılmasının nedeni olarak, denetim risk seviyesini ve bulgu riskini düşürülmek olarak açıklamıştır. Bağımsız denetçiler, denetim sırasında dikkate aldıkları işlemlerin önemlilik seviyesinin; hem denetim risk seviyesi ile yapılan işlemlerin hem de bulgu risk düzeyini etkileyen işlemlerin belirleyici nedeni olduğuna dikkat çekmişlerdir.

Bağımsız denetçilerin kabul edilebilir denetim risk seviyesi ve yüksek riskli müşteri denetimleri konusundaki görüşleri şu şekildedir.

“Risk bazlı bir denetim politikası izleriz. Bu politika müşteri kabul aşamasından denetimin sona ermesine kadar tüm süreci kapsamaktadır. Kabul aşamasında riski çok yüksek olan müşteriler riskin içeriği de değerlendirilerek kabul aşamasından geçemeyebilir. Riskli olmasına rağmen müşteri olarak kabul edilen durumlarda ise hem denetim ekibi hem de denetim sürecinde daha fazla örneklem, mutabakat vb. yöntemler ile riske konu hususların üzerinde daha fazla çalışma yapılır.” -(K22)

“Müşterilerimize yönelik riskleri yüksek, orta ve düşük seviyede belirliyoruz. Yapısal risk ve kontrol riski yüksek seviyede olan bir müşterinin denetimini yapmayı kabul edebiliriz. Çünkü ne kadar yüksek çıkarsa çıksın biz buna göre bir denetim planlayarak daha detaylı testler yaparak örneklemin, kanıtın sayısını artırarak ve önemlilik seviyesine göre hareket ederek denetim riskini olabildiği kadar minimize ederiz. Yüksek riskli müşterilerde denetim ekibini seçerken deneyimli, tecrübeli, mesleki şüpheciliği yüksek, mesleki yargısı kuvvetli bir denetim lideri belirleyerek kendi ekibini oluşturmasını sağlarız.” -(K10)

“Denetim riskini genellikle yüksek, orta ve düşük seviye olarak belirliyoruz. Çalışma koşullarında anlaşlıktan sonra müşterinin seviyesinin bizim için çok fazla önemi olmuyor.

Çünkü her şartta biz birçok riski üstlenerek çalışmamızı yürütüyoruz. Bütün denetim risk düzeyleri için aynı teknik ve prosedürleri uyguluyoruz. Fakat riskin düzeyi arttıkça daha detaylı incelemeler yapıyoruz; test sayılarımızı ve örneklem sayımızı artırıyoruz. Hatta denetçi sayısını arttırarak sektörü iyi tanıyan denetçilerimizi görevlendiriyoruz.” -(K13)

“Denetim riski yüksek olan müşterileri bazen müşteri olarak kabul etmiyoruz. Ya da şöyle olabiliyor denetimi yapsak bile bu şartlıdır, buna test yapamadık ve belirli bir kanıt seviyesine ulaşamadık diyoruz. Zor bir müşteri ise faaliyet alanı olsun, operasyonu olsun yapılması gereken testler manasıyla ve denetimin zorluğu nedeniyle görev alacak denetim ekibi, birçok kriter göz önüne alınarak seçilir. Örneğin bir müşterinin ilk defa denetimini yaparken çok fazla veri analizi gerekiyordu. O yüzden o verileri anlayabilecek, yorumlayabilecek deneyimli bir ekip olması gerekiyordu, dolayısıyla burada bir ayırım yapılıyor, daha deneyimli ve denetim kuruluşu içinde yıldızı daha yüksek kişilerin gönderilmesi tercih ediliyor.” -(K1)

Soru 4. Müşterilerinizin kontrol riski düzeyini, diğer bir ifade ile iç kontrol sisteminin etkin olup olmadığını nasıl belirliyorsunuz?

Bağımsız denetçilerin tamamı müşterinin iç kontrol sisteminin etkinliğini süreç denetimiyle tespit edebildiklerini belirtmiştir. Bağımsız denetçiler iç kontrol sisteminin etkinliğini belirleme kriterlerini; müşterinin iç kontrol personelinin bilgi düzeyi, personelin çalışma şekli (veri giriş aralığı; günlük, haftalık, aylık gibi), denetimi yapılan müşterinin organizasyon yapısı, iç denetim personelinin bağımsızlığı, iç denetçinin kendi üst yönetimiyle iletişimi ve iç denetçinin hata bulma ve düzeltme oranı olarak ifade etmişlerdir. Bağımsız denetçiler, ilk defa denetledikleri müşterilerinin kontrol risk düzeyini yüksek aldıklarını ve bu müşterileri daha detaylı bir incelemeden geçirdiklerini, daha önce denetledikleri müşterilerin kontrol risk düzeyini ise orta ve düşük olarak aldıklarını belirtmişlerdir.

Bağımsız denetçilerin müşterilerinin iç kontrol sisteminin etkinliği ve kontrol risk düzeyinin belirlenmesi ile ilgili yaklaşımları şu şekildedir.

“Müşterinin iç kontrol sisteminin çalışıp çalışmadığını kontrol etmek aslında kolaydır. İç kontrol sisteminin bulunduğu hatalara bakarız, bu hataların düzeltilip düzeltilmediğini teyit ederiz. Bu kontrolleri yaparken izlenen aşamaları inceleriz. Düzgün çalışan bir iç kontrol sisteminde veriler zamanında girilmektedir ve meydana gelen hata ve yanlışlıkları düzeltmek kolay olmaktadır. Genelde iç kontrol sisteminde çalışan personel ile

konuştığımız zaman bilgi düzeylerinden, neyi nasıl yaptıklarını ve nasıl çalıştıklarını kolaylıkla anlayabiliriz. Sorduğumuz birkaç soruyla bunlara ulaşabilmekteyiz. Müşteri kuruluşta iç kontrol sisteminden sorumlu olan personelin bağımsız çalışması ve yönetimle ilişkisi önemli olmaktadır.” -(K10)

“Daha önceden müşterinin denetimini biz yaptıysak, iç kontrol çalışma sistemini bildiğimiz için çok sorun çıkmıyor. İlk defa denetlediğimiz bir müşterinin iç kontrol sisteminin çalışma şeklini inceliyoruz. İç kontrollerin süreç yönetimini inceleyerek güvenilir ya da güvenilir olmadığını ölçmeye çalışırız. Uluslararası kuruluşların iç kontrol sistemi daha düzgün ve başarılı oluyor ama ulusal kuruluşlarda iç kontrol sistemi çok düzgün olmuyor. Çünkü daha yeni uyguladıkları bir sistem olduğu için çoğunluğunun çok fazla etkin değil. Ulusal kuruluşlarda iç kontrol riskini yüksek tutuyoruz. Fakat biz bağımsız denetim kuruluşları olarak genelde uluslararası kuruluşları denetlediğimiz için onlarda genelde orta seviyede tutuyoruz. Ulusal kuruluşlar satışlara çok önem verdiği için dolandırıcılık (kayıt dışılık) riski yüksek olduğundan iç kontrol riskini yüksek olarak kabul ediyoruz.” -(K26)

“Müşterinin iç kontrol sisteminin etkin çalışması bizim için çok önemlidir. Hem yapacağımız denetimde kolaylık sağlar hem de kontrol ve yapısal riskin seviyesini düşürür. Müşterinin iç kontrol sisteminin etkin olup olmadığına bakarken çalışan personelin bilgi düzeyi, ne kadar süredir bu işi yaptığı, bağımsız karar verme yetkisinin ölçüsü, üst yönetimle ilişkisi önemlidir. Ayrıca verilerin ne kadar süreyle kontrol edildiğini, veri girişinin ve düzeltmelerin nasıl yapıldığını inceleriz.” -(K19)

“İç kontrol sisteminin etkinliğinin ve verimliliğinin en önemli göstergesi burada görev yapan personelin bağımsız olmasıdır. Şöyle ki istediği zaman istediği belgelere izin almadan ya da üst yönetime sormadan ulaşabilmelidir. İç denetçi elde ettiği bulguları hangi sıklıklarla raporluyor, hangi sıklıklarla verilerin girişini yapıyor ve üst yönetim tarafından nasıl değerlendiriliyor bunlara bakıyoruz. Çünkü iyi çalışan bir iç kontrol sistemi bizim yapısal risk ve kontrol risk oranlarımızı düşürmektedir.” -(K13)

“Müşterinin iç kontrol sisteminin ilk olarak çalışma stilini anlamaya çalışıyoruz. Hangi süreçleri uyguluyor, veri akışını günlük, haftalık, aylık olarak hangi periyotlarda yapmakta, veri girişlerinde herhangi bir hata var mı, ya da dönemsel yığılmalar var mı, bunları kontrol ediyoruz. İç kontrol sisteminin bulunduğu bir hatanın düzeltilip düzeltilmediğine bakıyoruz. Buna göre denetimde kontrol riskimizi belirliyoruz. Genel olarak ilk defa denetim yaptığımız müşterilerde kontrol riskini en yüksek seviyede

belirlemeye çalışırız. Çünkü iç kontrol sisteminin çalışıp çalışmadığını anlamamız zamanımızı alacaktır. İç kontrol sisteminde çalışan personelin de bilgi düzeyinin yüksek olması sistemin iyi çalışmasına sebep olmakta, deneyimsiz personelde ise iç kontrol sisteminin çoğunlukla çalışmadığını görmekteyiz.” -(K28)

Soru 5. Sizce bir müşterinin yapısal riski ve kontrol riski en yüksek hesap kalemleri hangileridir?

Bağımsız denetçiler, yapısal ve kontrol risk düzeyinin yüksekliğinin müşterinin faaliyet gösterdiği sektöre (kuruluş faaliyet alanına) göre değiştiğini ve yüksek tutarlı hesap kalemlerinin her zaman riskli olduğunu belirtmişlerdir. Bağımsız denetçilere göre, yüksek tutarlı hesapların hepsi yüksek risk taşımaya rağmen, denetim riskinin en yüksek olduğu hesap kalemlerinin başında; gelir-gider hesapları, stok hesapları, alacak-borç hesapları ve kasa hesabı gelmektedir. Bunların dışında hizmet ve üretim sektörlerinde; hasılat ve stoklar kalemi, yatırım kuruluşlarında; alacak ve borç hesapları, çok uluslu kuruluşlar ve holdinglerde; iştirakler hesabının riski yüksek hesaplar olarak dikkate alınması gerektiği bağımsız denetçiler tarafından ifade edilmiştir.

Bağımsız denetçilerin yapısal ve kontrol riski yüksek hesap kalemleri ile ilgili görüşleri şu şekildedir.

“Yapısal risk ve kontrol risk düzeyinde, hesap kalemlerinin yüksekliği ve düşüklüğü sektöre göre değişmektedir. Genellikle yüksek tutarlı olan hesap kalemleri ve diğer hesaplarla olan ilişkisi üzerinde durulur. Hizmet ve üretim sektörlerinde hasılat ve stoklar kalemi ön plana çıkarken, yatırımcı kuruluşlarda alacak ve borç hesapları ön plana çıkmaktadır. Bazı şirketlerde ise sabit kıymetler hesabı risk açısından yüksek hesaplar olarak karşımıza çıkmaktadır. Doğal olarak hesabın büyüklüğü arttıkça bizim yapısal risk ve kontrol risk düzeyimiz artmaktadır.” -(K8)

“Bir müşterinin en yüksek yapısal risk ve kontrol riski taşıyan hesap kalemleri; hasılat, stoklar, borçlar ve büyük tutarlı hesaplardır. Bunun dışında yanlış kaydedilen, bilerek ya da bilmeyerek yapılan hatalı işlemler, bizim açımızdan her zaman yapısal risk ve kontrol risk düzeyi yüksek olma özelliği taşımaktadır. Denetimde finansal tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğunu ve tutarlarını araştırırken doğrulama testleri ve diğer analizlerle riski en az seviyede tutmaya çalışırız.” -(K11)

“Müşterinin içinde bulunduğu sektöre göre yapısal ve kontrol risk düzeyi değişkenlik gösterebilmektedir. Örneğin üretim kuruluşlarında sabit kıymetler ve stoklar hesapları

önemli bazı yapısal riskleri ve kontrol eksikliklerini barındırırken otel gibi kuruluşlarda stoklar ikinci veya üçüncü derecede önem düzeyine sahip olabilmektedir.” -(K18)

“Bizim için çok yüksek tutarlı olan hesap kalemlerinin hepsi önemlidir. Sektöre göre önemli olan hesap kalemleri değişse de biz yine de bütün hesap kalemlerini inceleriz. Bizim için yüksek tutarlı olan hesap kalemleri öncelik taşırken, diğer hesap kalemlerinin de kendi içinde tutarlılığına bakarız. Bazı sektörlerde hasılat hesabı önemliken, bazı sektörlerde de duran varlıklar hesabı ön plana çıkmaktadır. Birçok sektörde de alacak ve borç hesapları ile stok hesaplarının çok yüksek tutarlarla ön plana çıkararak yüksek denetim riski taşıdıklarını görüyoruz.” -(K24)

“Bütün sektörler için en riskli olan hesapların başında gelir hesapları gelmektedir. Üretim sektörü için gelir hesabının yanında stoklar hesabı da çok önemlidir. Yatırım kuruluşları için sabit kıymetler hesabı çok önemlidir. Çok uluslu kuruluşlar ve holdingler için iştirakler hesabı önemlidir. Çünkü grup kuruluşların hesapları doğru bir biçimde konsolide tablolarda gösterilmezse çok karışmakta ve hatta yanlışlıklara açık hale gelmektedir. Hesapların tutarları da burada ön plana çıkmakta, yüksek tutarlı hesapların özellikle incelenmesi gerekmektedir.” -(K17)

Soru 6. Müşterilerinizin yapısal risk ve kontrol risk düzeyi, sizin gerçekleştireceğiniz hangi işlemleri etkiler?

Müşteri işletmelerin yapısal ve kontrol risk düzeyi bağımsız denetçilerin BDS'lere göre gerçekleştirmesi gerekli olan denetim tekniklerini ve prosedürlerini etkilememektedir. Ancak bağımsız denetçiler, yüksek risk hesaplanması durumunda; örneklem sayısında, kanıt sayısında, mutabakatlarda ve doğrulama testlerinde artış yaptıklarını belirtmişlerdir. Risk düzeyi yüksek kuruluşlarda gerekli olması durumunda denetçi sayısında artış yapıldığı ifade edilmiştir. Denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler üstlendikleri risk düzeyini en aza indirebilmek için yaptıkları çalışmaların her zaman kendi iç kontrol sistemleri tarafından da incelendiğini belirtmişlerdir. Bu durum hem denetim kuruluşunun hem de bağımsız denetçilerin yüksek risk taşıyan müşterilerine karşı tedbirli olduğunu göstermektedir.

Bağımsız denetçilerin, müşterilerinin yüksek risk taşıması durumunda, denetim esnasında bundan etkilenebilecek işlemler konusunda dikkat çeken görüşleri şu şekildedir.

“Bizim denetim kuruluşu olarak kullandığımız bir mevzuatımız var. Belirli bir risk seviyesine göre örneklem ve denetim kanıt sayısı belirliyoruz. Örneğin bir ifa sürecinde ya da satın alma sürecinde sisteme girilen faturaların kontrol süreci nedir, günlük mü kontrol

ediliyor, haftalık mı kontrol ediliyor. Faturalar sisteme günlük giriliyorsa riski daha düşüktür, haftalık ve aylık girilmesinde ise risk düzeyi artmaktadır. Çünkü burada zaman aralığı uzadıkça risk düzeyi artar. Risk az ise beş örneklem alıyoruz, ama risk arttıkça mesela yüksek risk oranlarında 40-50'ye kadar çıkan örneklem alabilmekteyiz. Burada müşterinin iç kontrol sistemi çok önem taşıyor. Çünkü biz kendi mevzuatımıza göre hareket ediyoruz. Mevzuatımız bize belirli risk düzeyine göre yapısal olsun kontrol riski olsun belirlenen sayıdan az olmamak üzere örneklem almamızı söylüyor. Mesela bir yerde bir hata görürsek örneklem sayısını da artırabilmekteyiz.” -(K3)

“Müşterinin yapısal risk ve kontrol risk düzeyi yüksek ise uyguladığımız bütün prosedürler, daha detaylı bir şekilde ele alınır. Örneklem sayısında artma olur, kanıt sayısında artma olur, çalışan denetçi sayısı artırılır ve buna uygun çalışma kâğıtları çok düzenli bir şekilde doldurulur. Ayrıca gerekli olduğu durumlarda veya günümüzde sıklıkla yaptığımız gibi ikinci bir ekibin bizim yaptığımız çalışmalarını, gözden kaçan bir şey olmaması için kontrol etmesi sağlanır. Biz yaptığımız bütün işlemlerde kanıtlarla çalışırız. Yapılan yanlışlık ve hataları her zaman kanıtlarla açıklarız. Buradaki yanlışlık ve hatalar önem düzeyine göre kayıt altına alınarak ve müşteri kuruluşun yönetimine sunulmaktadır.” -(K9)

“Yapısal risk ve kontrol riskine baktığımız zaman bunlar bizim yaptığımız işlemlerin hemen hemen hepsini etkiliyor. Risk seviyeleri yükseldikçe test miktarımız artıyor, örneklem sayımız artıyor, doğrulama testlerimiz ve denetim ekibinde çalışan denetçilerin sayısında artabiliyor. Ama denetimin teknik ve prosedürlerinde herhangi bir değişiklik olmuyor, çünkü risk düzeyi ne olursa olsun, müşteri kuruluşlara aynı denetim teknik ve prosedürleri uyguluyoruz. Denetim sırasında beklenmeyen bir sorun risk düzeyinde değişikliğe neden olursa, denetim ekibi çözüm üretir veya müşteri kuruluşun yönetimine sorun bildirilir. Bağımsız denetim raporunda makul güvence sağlandığı için ve şartlı görüşte verebildiğimiz için olabildiği kadar risk düzeyimizi düşürmeye çalışırız.” -(K12)

“Müşteri kuruluşun yapısal risk ve kontrol risk düzeyine göre; örneklem sayımız, yaptığımız analitik test ve incelemelerin sayısı değişir, görevlendirilen bağımsız denetçi sayısında farklılıklar olur. Doğrulama testleri olsun, teknik prosedürler olsun bunlar risk seviyesine göre değişmez, standartlara göre yapılması gereken diğer bütün işlemler her müşteriye uygulanır. Mesela denetim riski düşük seviyede belirlenen bir müşterimiz varsa inceleme yaparken risk seviyesi tekrar değişebilir, ek önlemler alarak risk seviyesine göre yeniden çalışmalarımızı düzenleriz. Gerek bağımsız denetçi gerekse denetim kuruluşu her zaman için üstlendiği riski azaltmaya çalışır.” -(K23)

“Müşteri kuruluşun yapısal risk ve kontrol riski düzeyinin yüksek olması bizim bütün işlemlerimizin sayısında artışa sebep olur. Örneklem sayımız artar, daha fazla kanıt toplamaya çalışırız, analiz sayılarımız da artış olur, maddi doğruluk testlerimizde artış olur. Ayrıca denetim ekip üyelerinin sayısında artış yapabiliriz. Bağımsız denetim kuruluşu olarak risk düzeyi yüksek müşteriler kendi iç kontrol sistemimizin üzerindeki yükü arttırır. Herhangi bir hata ve yanlışlığın olmaması için her işlemi kontrol etmek ve işlem sayısının arttırılması zaman ve maliyet olarak da karşımıza çıkabilmektedir.” -(K14)

Soru 7. Bulgu riskini düşürmeye yönelik gerçekleştirdiğiniz temel faaliyetler nelerdir?

Bağımsız denetçiler, bağımsız denetimin risk unsurları arasında en çok dikkat edilmesi gereken riskin bulgu riski olduğunu ve bulgu riskini düşürmek için de en önemli görevin kendilerine düştüğünü belirtmişlerdir. Bu sebeple öncelikle bağımsız denetçilerin devamlı eğitime tabi tutulmaları, alanlarında uzmanlaşmaları ve mesleki etik ilkelere bağlı kalmaları da büyük öneme sahiptir.

Bağımsız denetçiler, bulgu riskinin yüksek hesaplandığı durumlarda denetim kuruluşu tarafından öncelikle sektörde deneyimli denetçilerin tercih edildiğini ve oluşturulacak ekip üyelerinin mesleki şüpheciliği dikkate alınarak seçildiğini belirtmişlerdir. Yapısal ve kontrol risk düzeyini yapılan test ve analizlerle tespit etmek daha kolay iken, bulgu risk düzeyinin düşürülmesi için gerekli durumlarda örneklemelerin, mutabakatların ve test ile analizlerin sayısının arttırıldığını belirten bağımsız denetçiler, burada hesap kalemlerinin önemlilik seviyesine ve tutarlarına göre de işlem yaptıklarını ifade etmişlerdir. Bağımsız denetimi yapılacak kuruluşların faaliyet alanlarını iyi anlayarak ve tanıyarak önemlilik seviyesi yüksek hesap kalemleri ile işlemlerin daha önceden bağımsız denetçi tarafından belirlenmesi ve risk durumu dikkate alınarak örneklem sayıları, yapılacak işlemlerin sistematik olarak planlanmasının bulgu riskinin seviyesinin düşürülmesinde önemli bir etken olduğu görülmektedir.

Bağımsız denetçilerin bulgu riskinin düşürülmesi konusundaki düşünceleri şu şekildedir.

“Olaya bulgu riski açısından bakarsak, önce denetlenen kuruluş ve sektör hakkında yeterli bilginizin olması gerekiyor. Denetlenen kuruluşun yürüttüğü operasyonları çok iyi anlamanız gerekiyor. Bunu anladıktan sonra ve maddesel riski doğru belirledikten sonra bulgu riski daha da düşüyor, nereye bakacağımız, nereden ne bulacağınız hakkında bilginiz

oluşuyor. Bulgu riskini düşürmek için genellikle sektörde deneyimli denetçilerle çalışarak, bulgu riskini düşürmeye çalışmaktayız.” -(K6)

“Yaptığımız denetim çalışmalarında bazen denetim düzgün giderken bir terslik olduğunu hissediyorsunuz ama bulamıyorsunuz. Bunu bulmak için örneklem sayısını artırıyoruz ya da çok önemli olmayan bakmadığımız bir hesaba bakıyoruz genelde burada yüksek tutarlı hesaplar ön plana çıkıyor. Bazı yüksek tutarlı hesapları daha detaylı inceliyoruz. Örneğin kesilen faturalarla stok çıkış belgelerini kontrol edebiliyoruz ya da stok sayımları ile fatura tutarlarının birbirleriyle uymasına bakıyoruz. Fatura kesilmişse, depodan çıktığı tarih ile satıldığı tarihi karşılaştırarak bazen birçok uyumsuzluk bulabiliyoruz. Dış teyitlerde denetlenen kuruluş dışından, doğruluğuna güvenebileceğimiz kanıtlara ulaşmaya çalışıyoruz.” -(K30)

“Bulgu riskini azaltmak için örneklem sayımızı arttırırız, daha kaliteli kanıt toplarız. Denetlenen kuruluşun yaptığı bütün işlerin birbiri ile ilişkisini inceleyerek tutarlı olup olmadığını kontrol ederiz. Fatura gerçek mi, üretim gerçek mi, banka ve kasa sayımları yaparak bunları da kayıt altına alırız. Bir tutarsızlık tespit ettiğimizde bunun nedenini araştırırız. Eğer düzeltilecek bir hataysa müşteriden bunu düzeltmesini isteriz. Fakat bilerek yapılan bir hata ve büyük tutarlarda ise bunu raporlarımızda gösteririz. Bulgu riskinin tespiti çok zordur, detaylı inceleme ister, denetçinin konusuna hâkim olması gerekir, mesleki şüphecilik, mesleki yargı gibi kavramlara önem vermesi gerekir. Bağımsız denetçilerin yeterlilikleri açısından gerekli eğitim almaları, alanlarında uzmanlaşmaları ve mesleki etik ilkelerine bağlı kalmaları yönünde çalışmalar yapılmaktadır.” -(K25)

“Bağımsız denetçi daha çok mesleki şüpheciliğini ve mesleki yargısını kullanarak bulgu risk düzeyini azaltmaya çalışır. Bunun içinde şüphelendiği hesapları daha detaylı inceleyerek örneklem sayısını arttırabilir. Denetçinin en önemli özelliklerinden birisi de mesleki şüpheciliktir, zaten her hesabı baştan doğru olarak kabul etmez. Denetçi hesaplar üzerinde, hesapların tutarlılığını kontrol ederek daha az riske maruz kalmayı hedeflemektedir. Bunun için de alanında kendini iyi yetiştirmeye çalışır, gerekli eğitimleri alır, sınavları geçer, mesleği ile ilgili meydana gelen değişiklikleri düzenli olarak takip eder.” -(K7)

“Bağımsız denetimin risk unsurları arasında en çok dikkat edilmesi gereken, bulgu riskidir. Çünkü bulgu riskini tespit etmek, ortaya çıkarmak birçok kuruluşta zordur. Finansal tablolarını standartlara göre düzenleyen, mevzuata uygun davranan kuruluşlarda yapısal

risk ve kontrol risk düşükken, bulgu riski yüksek seviyededir. Çünkü bu tablolardaki hatayı bulmak daha zordur. Bulgu riskini düşürmek için en büyük görev bağımsız denetçiye düşer. Denetçi daha fazla örnekleme alır, daha detaylı maddi ve analitik testler uygular. Bulgu riskinde mesleki şüphecilik, hesaplarda ilk önce dikkat çekmeyen fakat bağımsız denetçinin incelemelerle ortaya çıkarmaya çalıştığı yanlışlıkları tespit etmesini ve bulmasını kolaylaştırmaktadır. Bunun için devamlı eğitimler ve uzmanlaşmayla kendimizi geliştirmeye çalışıyoruz.” -(K28)

Soru 8. Sizce denetim riskini en çok etkileyen faktörler nelerdir?

Bağımsız denetçilere göre, denetlenen kuruluşun; iç kontrol sisteminin varlığı ve etkinliği ile kuruluşun açtığı veya kuruluşa karşı açılan büyük tutarlı davalar denetim risk düzeyini etkileyen faktörlerin başında gelmektedir. Denetim riskini etkileyen diğer faktörler bağımsız denetçilerin görüşleri doğrultusunda önem sırasına göre aşağıdaki gibidir.

- Kuruluşta denetimin ilk defa yapılacak olması,
- Kuruluşun, muhasebe ilkelerine ve politikalarına olan bağlılığı,
- Kuruluşta kullanılan muhasebe yazılımlarının yapısı ve kalitesi,
- Kuruluşun bir önceki denetçisi ile olan ilişkisi,
- Denetlenen kuruluşun yönetiminin, denetçiye karşı sergilediği tutum ve davranışlar,
- Kuruluşun bilgi teknolojilerini kullanması,
- Kuruluşun çalışan devir hızı,
- Kuruluşun mali işler departmanında çalışan personelin bilgi düzeyidir.

Bağımsız denetçiler, kuruluşun organizasyon yapısının ve faaliyet gösterdiği sektörün ise denetim riskini çok az etkilediğini ifade etmişlerdir. Ayrıca bağımsız denetçiler, teknolojide yaşanan gelişmeler ve teknoloji kullanımı sadece denetlenen kuruluşlar için değil, aynı zamanda bağımsız denetim kuruluşları açısından da denetim riskini önemli ölçüde etkilediğini ileri sürmüşlerdir. Bağımsız denetçiler, bilgi teknolojilerinin aktif ve iyi kullanılmasının denetim risk düzeyinin düşürülmesinde önemli bir etken olduğunu ifade etmişlerdir.

Bağımsız denetçilerin, denetim riski üzerinde en çok etkili olan faktörler hakkındaki dikkat çekici görüşleri şu şekildedir.

“Denetim riskini en çok etkileyen faktörlerden, bence kuruluşa karşı açılan ve devam eden davalar ilk sırada yer alırken, kuruluşun iç kontrol sisteminin etkinliği ikinci sırada yer alır. Daha sonra ise muhasebe yazılımlarının yapısı ve kalitesi, kuruluşun muhasebe ilke ve politikalarına uyması, ilişkili taraflar ile olan işlemleri, faaliyet gösterdiği sektör, denetimin ilk defa yapılacak olması ve bir önceki denetçi ile olan ilişkisi gelir.” -(K21)

“Denetim riskini en çok etkileyen faktörlerin başında denetimin ilk defa yapılacak olması geliyor, müşterinin birçok konuda eksiklikleri ve yetersizlikleri olabiliyor. Müşteri kuruluşun finansal yapısının sağlam olmasına rağmen bir korkusu olabiliyor bir şey çıkar, olumsuz sonuçlanabilir diye. Bizden bazen evrak, belge saklama durumu olabiliyor bunun için önce müşteriye güven veriyoruz. Denetlenen kuruluşun çalışan devir hızı da önemli. Şöyle ki, bir denetime gittiğinizde personel sık sık değiştiği için işi tam anlamıyla bilen çalışan ve uygulayan personel bulma olasılığınız azalıyor. Bunun sonucunda çalışma süresi ve iş yükü artıyor. Denetimi yapılan kuruluşun açtığı ya da kuruluşa karşı açılan davalar da çok önemlidir. Bu davalarda olumlu bir sonuç alınma ihtimali denetim risk seviyesini düşürürken, olumsuz bir sonuç olma ihtimali denetim riskinin seviyesini oldukça yükseltmektedir. Bu davalar denetim sırasında sonuçlanırsa olumlu ve olumsuz yönleri işlenir kayıt altına alınır. Fakat denetim bittikten sonra sonuçlanacaksa bu durum denetim raporunda belirtilir.” -(K5)

“Denetim riskini etkileyen faktörlerden en önemlisi müşterinin ilk defa denetiminin yapılmasında karşımıza çıkmaktadır. Çünkü kuruluşun çalışma şeklini tam olarak bilmediğimizden bütün risk faktörlerini göz önüne almak zorundayız. İlk defa denetim yapacağımız müşterilerde riski hep en yüksek seviyede alırız. Müşteri ilk defa denetime gireceği için çok tecrübesizdir, istediğimiz her belgeyi vermek istemez, bu kadar detaylı çalışmaya gerek var mı gibi sorularla muhatap oluruz. İlk defa yapılan bağımsız denetimlerde genelde fazla zaman harcandığı için maliyetleri yüksektir. İlk defa denetime giren müşteride her şeyi kontrol etmek zorunda kalırız. Müşteri kuruluşun muhasebe yazılımlarının yapısı ve kalitesi de önemlidir. Bazı muhasebe programları çok karışık oluyor, ihtiyacımız olan bilgiye ulaşmak daha zor oluyor ya da toplamlarda sorun çıkıyor. Bunun için kaliteli bir muhasebe yazılımı bizim işimizi çok kolaylaştırmaktadır. Diğer bir önemli faktör de kuruluşa karşı açılan davalardır. Davaları kastederken, kuruluşun finansal yapısını ya da varlığını tehdit eden davaları kastediyoruz, yoksa küçük ölçekte davalar çok fazla etkilemez. Öyle davalar varsa mutlaka hukuk departmanımız inceliyor, bize bir rapor

olarak sunuyor. Olumlu ya da olumsuz sonuçlanması durumunda neler olacağını denetim raporunda mutlaka ek olarak belirtiyoruz.” -(K15)

“Denetim riskini etkileyen faktörlerden biri olan iç kontrol sisteminin etkinliği, bizim denetim riskimizin seviyesini oldukça düşürür. Müşteri kuruluşun iç kontrol sistemi iyi çalışmıyorsa, denetim riskini arttırdığı gibi bizim çalışma zamanımızı ve maliyetimizi de artırır. Bir diğer faktör de müşteri kuruluşların bilgi teknolojilerini kullanma seviyesidir. Bilgi teknolojilerini iyi ve düzenli kullanan bir müşterinin hesaplarını kontrol etmek daha kolaydır, bu denetim risk düzeyinde de düşmeye neden olmaktadır. Müşteri kuruluş muhasebe ilke ve politikalarına uyuyorsa ve kayıtlarını buna göre yapıyorsa denetim riski azalır. Fakat bunlara uymuyorsa, denetim yaparken çok zorlanırız. Hem bunları düzeltmek hem de yapılan yanlışlıkları tespit etmeye çalışmak denetim risk düzeyinin yükselmesine neden olur. Denetim riskini etkileyen faktörlerden bir diğeri, denetlenen kuruluşun ilişkili taraflarıyla olan işlemleridir. İncelediğimiz birçok müşterinin grup şirketleri bulunmakta ve bu grup kuruluşlarının birbirleri arasında yaptığı işlemler denetim riskini arttırmaktadır. Bu kuruluşların hem birbirine ortak olması hem de birbirleri arasında para alışverişi (gizli fonlama) yapması denetim risk düzeyini etkilemektedir.” -(K16)

“Müşteri kuruluşun bir önceki denetçisi ile olan ilişkisi denetim riski açısından bizi pek etkilemez. Çünkü uygun olmayan işler yapıldıysa bu her durumda ortaya çıkar. Müşterinin denetiminin ilk defa yapılacak olması iş yükünü artırır, denetim riski açısından değil ama iş yükü açısından zor bir çalışma olur. İç kontrol sisteminin varlığı ve etkinliği çok önemli, özellikle düzgün çalışan bir iç kontrol sistemi bizim iş yükünüzü azaltmaktadır. Müşteri kuruluşu karşı açılan davalarda çok önemli değil, sadece çok büyük tutarların söz konusu olduğu, müşterinin faaliyetini durduracak kadar önemli olanları dikkate alıyoruz. Müşteri kuruluşun mali işler personelinin ileri düzeyde bilgili olması çok önemli, tamamen onlardan bilgileri istiyoruz, bilgileri düzgün bir şekilde zamanında ulaştıran bir ekiple çalışmak daha kolay oluyor, ama işi bilmeyen bir ekip varsa istediğiniz evraklar gelmiyor, çalışma çok zor oluyor. Özellikle müşteri kuruluşun bilgi teknolojileri ile ilgili kontrol mekanizmalarını kurup kurmadığı, iyi çalışıp çalışmadığı çok önem kazanıyor.” -(K29)

Soru 9. Sizce Türkiye’de yapılan bağımsız denetimlerin denetim riski düzeyi nedir? Diğer bir ifade ile bağımsız denetimlerin güvenilirlik düzeyi nedir?

Bağımsız denetçiler tarafından Türkiye’de yapılan bağımsız denetimlerin denetim riski düzeyi genel olarak yüksek değerlendirilmiştir. Bağımsız denetçilere göre, Türkiye’de

bağımsız denetim risk düzeyinin yüksek olmasının sebepleri; ekonomik yapının istikrarlı olmaması, aile şirketlerinin fazla olması, denetim bilincinin yerleşmemesi, kuruluş sahiplerinin yüksek kazanç beklentileri ve denetim kuruluşlarının yetersizliğidir. Ekonomik göstergelerin iç ve dış olaylardan çok kolay etkilenmesi ve ülkedeki siyasi sorunlar kuruluşların varlıklarını sürdürmesini tehdit etmekte ve bu durum da bazı işletmelerin bilerek hata ya da yanlışlıklar yapması sonucunda denetim risk seviyesini yükseltmektedir. Dört büyük bağımsız denetim kuruluşunda çalışan bağımsız denetçiler kendi yaptıkları bağımsız denetimlerin güvenilirlik düzeylerinin yüksek olduğunu ve bundan dolayı piyasada tercih edildiklerini belirtmişlerdir. Buna karşılık diğer denetim kuruluşlarında çalışan bağımsız denetçiler genel olarak denetimlerin güvenilirlik düzeyinin orta seviyede olduğunu belirterek, KGK'nın kurulması ile denetim kuruluşlarına ve denetçilere uygulanan yaptırımların artmasıyla güvenilirlik düzeyinde de artış olduğunu ifade etmişlerdir.

Türkiye'de yapılan bağımsız denetimlerin denetim risk düzeyi ve bağımsız denetimlerin güvenilirlik düzeyi konusunda bağımsız denetçilerin görüşleri aşağıdaki gibidir.

“Türkiye’de bağımsız denetim risk düzeyi çok iyi değil. Ama kötü de değil, iyi seviyede diyebiliriz. Şunu da özellikle belirtmeden geçemeyeceğim tabii ki dört büyüklerin bu konuda farkı var. Güvenirlik düzeyine genel olarak bakarsak kötü, dört büyükler olarak bakarsak iyi seviyede diyebiliriz. Bazı denetim kuruluşlarının yaptığı raporları görüyoruz, mizandan denetim raporu çıkaran kuruluşlar var. Ama son zamanlarda bunlar incelenmeye başlandı, KGK bu kuruluşlara ciddi yaptırım uygulamaya başladı. KGK denetimlerinin artması, bağımsız denetimlerin güvenilirlik düzeyini iyiden daha iyi bir düzeye getirmektedir. Bağımsız denetim kuruluşları güvenilirlik seviyelerini yükseltmeye başladı. Bağımsız denetimlerin güvenilirlik seviyeleri genele baktığımızda orta-iyi arası, dört büyükler iyi ama diğerleri kötü diyebilirim.” -(K1)

“Türkiye’deki bağımsız denetimlerin denetim risk düzeyini diğer ülkelerin denetim risk düzeyi ile karşılaştırdığımızda, Türkiye’nin denetim riski düzeyinin daha yüksek olduğunu görüyoruz. Türkiye’de ekonomik yapının kırılgan olması, aile şirketlerinin daha fazla olması, profesyonelleşmenin az olması, daha tam olarak denetim bilincinin oturmaması, kuruluş sahiplerinin yüksek kazancı hedeflemesi ve daha fazla kazanabilmek için bazı uygun olmayan durumlar yaratması (spekülasyonlar, manipülasyonlar, gerçek olmayan kayıtlar) denetim riskini arttırıyor. Bağımsız denetimlerin güvenilirlik düzeyine

baktığımızda orta- iyi ya da yükseğe yakın olduğunu görüyoruz. Türkiye'de denetim yapan kuruluşların büyük çoğunluğu prosedürlere ve standartlarına uygun çalışıyor.” -(K4)

“Türkiye'deki bağımsız denetimlerin risk düzeyi son yıllarda artarak orta-yüksek arası bir seviyeye gelmiştir. Türkiye'nin ekonomik yapısındaki ani değişimler, sektörlerde kırılmalar meydana gelmesine neden olmakta ve denetim riskini artırmaktadır. Şöyle ki, devamlı bir ekonomik belirsizlik yaşayınca kuruluşlar varlıklarını koruyabilmek için yasal olmayan şeyler yapıyorlar, bu da denetimin riskini yükseltiyor.” -(K12)

“Türkiye'de yapılan bağımsız denetimlerin denetim riski maalesef çok yüksek. Denetim riski düzeyinin yüksek olması; Türkiye'nin ekonomik yapısından, sektörün durumundan, denetim kuruluşlarının yetersizliğinden kaynaklanabiliyor. Türkiye'deki kuruluşların çoğunluğunu yabancı ortaklı bağımsız denetim kuruluşları denetliyor. Çünkü bu denetim kuruluşlarının diğer ulusal bağımsız denetim kuruluşlarına göre güvenilirlik düzeyi daha yüksek. Halka açık şirketler ve büyük holdingler denetim raporlarının güvenilirlik düzeyini arttırmak için genellikle uluslararası bağımsız denetim kuruluşlarını tercih ediyorlar. Böylece yatırımcılarına ve özellikle de kredi veren kuruluşlara karşı kendi güvenilirlik düzeylerini de arttırmaya çalışıyorlar.” -(K23)

“Türkiye'de bağımsız denetim riskinin yüksek düzeyde olduğu görülmektedir. Türkiye'nin ekonomik yapısı, kuruluşun faaliyette bulunduğu sektörün yapısı, özellikle ithalat ve ihracat yapan kuruluşların büyük sorunu olan kur dalgalanmaları denetim riskini yüksek seviyede tutmaktadır. Çünkü kuruluşlar böyle bir ekonomik yapının olduğu yerde çıkarlarını ön planda tutarak yanlışlıklar yapabilmekte ve denetim riskinin seviyesini yükseltmektedirler. Türkiye'de en çok iş yapan bağımsız denetim kuruluşları uluslararası ortaklı bağımsız denetim kuruluşu oldukları için bu kuruluşların yaptıkları bağımsız denetimlerin güvenilirlik düzeyi orta ve yüksek seviyededir.” -(K27)

Soru 10. Sizce Türkiye’de denetim risklerini azaltmak ve denetimin güvenilirliğini artırmak için neler yapılmalıdır?

Bağımsız denetim riskinin en iyi işleyen sistemlerde dahi sıfır olmayacağını belirten bağımsız denetçiler, denetim riskinin en az seviyede olması ve bilgi kullanıcıları için güvenli bilginin sağlanması için hem bağımsız denetçilerin hem de denetimi yapılacak kuruluş çalışanlarının gerekli eğitimleri alarak alanlarında uzmanlaşmalarının zorunlu olduğunu ifade etmişlerdir. Bağımsız denetçiler ayrıca, ekonomik yapının sağlam olması için yasal düzenlemelerle olumsuz durumlara karşı (kur dalgalanmaları, kayıt dışılık, vergi sorunları

vb.) gerekli önlemlerin alınması gerektiğini belirtmişlerdir. Bağımsız denetçiler, Türkiye’de bağımsız denetim risklerini azaltmak için çıkar çatışmalarının önlenmesi ve kuruluşların vergi kaçırmaya engel olunması gibi önlemlerin alınması gerektiği görüşüne sahiptirler.

Bağımsız denetçilerin Türkiye’de denetim risklerinin azaltılması ve denetimin güvenilirliğinin artırılması konusunda dikkat çeken düşünceleri şu şekildedir.

“Bağımsız denetimin güvenilirliğini artırmak için daha istikrarlı bir ekonomik yapı, profesyonelleşme, kur yapılarının dalgalanmasını önleme, küreselleşme ile birlikte hareket eden teknolojik gelişmelerin takip edilmesi, kuruluşların kendi içindeki organizasyon yapılarını çıkar çatışmalarından uzak düzenlemesi ve her alanda olduğu gibi öncelikle eğitim üzerinde durulması öncelikli konular arasındadır.” -(K16)

“Denetim riskini Türkiye’de azaltabilmek için öncelikle kuruluşlar kendileri için uygun olan muhasebe ilke ve politikalarını uygulamaya dikkat etmelidir. Birçok kuruluş bu konuda çok yetersiz bir şekilde çalışmaktadır. Uygun standartları kullanmayan kuruluşlara kesilen cezalar daha sonra iptal edilmemelidir, çünkü iptal edilince kuruluşlar aynı şeyi yeniden yapıyorlar. Bağımsız denetimin güvenilirliğini arttırmak için de, denetim kuruluşlarında çalışan bağımsız denetçilerin eğitim seviyelerinin artırılması, gerekirse sektörlere göre uzman yetiştirilmesi, uygun şartları sağlamayan bağımsız denetim kuruluşlarının bağımsız denetimde bulunmalarının engellenmesi uygun olacaktır. Bağımsız denetim kuruluşlarının hata ve yanlışlıkları zaten Kamu Gözetim Kurumu tarafından denetlenmektedir, herhangi bir hatalarında ya da eksikliklerinde çeşitli yaptırımlar uygulanmaktadır.” -(K8)

“Türkiye’de bağımsız denetim risklerini azaltmak için muhasebe standartlarının uygulamasının yaygınlaştırılması gerekir. Kuruluşların hata ve yanlışlıklarını azaltmak için ve kayıt dışına yönelmelerini önlemek için gerekli tedbirlerin alınması gerekir. Ülkemiz sık sık ekonomik krizler yaşamakta ve bu krizler kuruluşları çok kötü bir şekilde etkilemektedir. Mesela bir yıl önce çok iyi olan bir kuruluşun durumu yaşanan ekonomik kriz olsun, başka nedenler olsun bunların sonucu olarak ertesi yıl tamamen farklı bir konumda olabiliyor ve iflas edebiliyor. Bu durum da kuruluşların üçüncü kişilere (bilgi kullanıcılarına) karşı sorumluluklarını yerine getirmesine engel oluyor, özellikle yatırımcılar açısından çok riskli bir durum ortaya çıkabiliyor. Böyle bir durum ülkemizin ekonomisini de etkiliyor, yatırımcı gelmek istemiyor. Burada da ön plana bağımsız denetim kuruluşları çıkıyor. Şu anda Türkiye’de yatırım yapan yatırımcılar daha çok dört büyüklerin hazırladığı denetim

raporlarına güvenmektedir. Türkiye'de düzgün işleyen bir ekonomi, mevzuat ve sistem olduğu zaman zaten bağımsız denetim riski seviyesi de düşecek ve denetimin güvenilirliği çok büyük oranda artacaktır.” -(K10)

“Son yıllarda Türkiye'de ekonomik istikrarsızlık olduğu için denetim risklerini azaltmak mümkün olmamaktadır. Kuruluşların mali yapısı ne kadar kuvvetli olursa olsun döviz kurlarında meydana gelen dalgalanma maalesef kuruluşları çok etkiliyor. Kâğıt üzerinde finansal yapısı iyi gözükken bir kuruluşun gerçekte öyle olmadığını bağımsız denetim sonucu ortaya çıkarabiliyoruz. Bağımsız denetim risklerini azaltmak için mevzuatın daha basitleştirilmesi, uygulamanın kuruluşlar açısından tam olarak anlaşılması, özellikle denetlenen kuruluş ile bağımsız denetim kuruluşu arasında bir çıkar ilişkisinin bulunmaması, kayıt dışı ekonomiye karşı daha fazla önlem alınması ve daha basit bir vergi mevzuatı sayılabilir.” -(K22)

“Hem bağımsız denetçilerin hem de müşterilerin devamlı eğitim alması gerekiyor. Muhasebe standartlarını nasıl uygulayacağız diyen müşteriler var. Biz bağımsız denetim kuruluşu olarak değişiklikleri anında takip ediyoruz, daha Türkiye'ye gelmeden uluslararası değişiklikler anlatılıyor bize, nasıl uygulayacağımız, neler yapmamız gerektiği eğitimlerle veriliyor. Ancak bazı müşteriler yapılan işlemleri hiç bilmiyor, öyle muhasebe müdürleri ile karşılıyoruz ki hiçbir şey bilmiyor. Türkiye'de bağımsız denetimin güvenilirliğini arttırmak için Kamu Gözetim Kurumu kurulmuştur. Bağımsız denetimin güvenilirliğini arttırmak için ekonomik yapının daha durağan olması, teknolojik gelişmelerin takip edilmesi, kanun ve mevzuatların basit ve uygulanmasının kolay olması ile bağımsız denetçilerin sektörel olarak uzmanlaşmaları gerekiyor.” -(K3)

Soru 11. Sizin olumlu görüş verdiğiniz bir kuruluşun finansal tablolarında önemli yanlışlıklar olduğu sonradan ortaya çıkan herhangi bir olayla karşılaştınız mı? Bu durumla ilgili ne tür yaptırımlarla karşıya kaldınız?

Bağımsız denetçiler, denetimini yaptıkları müşteriler ile ilgili olarak denetim raporundan sonra ortaya çıkan önemli yanlışlık durumuyla karşılaşmadıklarını belirtmişlerdir. Fakat bağımsız denetim kuruluşları ve denetçiler olarak sorumlulukları kapsamında devamlı olarak denetlenmekte olduklarını ve gerekli olan durumlarda idari ve mali yaptırımlarla karşılaştıklarını ifade etmişlerdir. Bu yaptırımların; uyarı alma, para cezası, uzaklaştırma cezası, denetçi için meslekten ihraç ve denetim kuruluşu için lisansın

iptal edilmesi şeklinde olduğunu belirten bağımsız denetçiler ceza almamak için çok özenli çalıştıklarını ve mesleki etik ilkelerine göre hareket ettiklerini belirtmişlerdir.

Bağımsız denetçilerin, konu ile ilgili dikkat çeken görüşleri şu şekildedir.

“Ben böyle bir durumla hiç karşılaşmadım. Ama bir bağımsız denetim kuruluşunun karşılaştığını duymuştum. Bağımsız denetim kuruluşu çok zor bir duruma düşmüş hem ceza yemiş hem de rapor çöp olmuş, lisansları da tehlikeye girmiş. Bu duruma gelmemek için, 7-8 farklı bağımsız denetçi yapılan çalışmaları kontrol ediyor. Bağımsız denetimde görevli denetim ekibi olarak, biz de kendi iç kontrol sistemiz tarafından inceleniyoruz. Bağımsız denetçilere yönelik yaptırımların olması çoğunlukla bizi olumlu yönde etkiliyor. Yaptırımlar olmasa işin üzerinde çok durulmaz, ama üçüncü kişilere karşı vicdanı sorumluluk taşıyoruz.” -(K17)

“Böyle bir olaya hiç denk gelmedim, ama bizim açımızdan çok kötü bir olay, yaşanması ciddi sorunlara sebep olur. Çünkü bir şey bulamıyorsunuz olumlu rapor veriyorsunuz ya da unuttuğunuz bir durum oluyor ya da araştırmadığınız bir durum ortaya çıkıyor, bunun sonucunda raporunun tersi bir durum ortaya çıktığında gerçekten çok ciddi yaptırımlarla karşı karşıya kalabiliyorsunuz. Özellikle KGK kurulduğundan beri ufacık bir hatada bile ciddi cezalar alabiliyoruz. Bunlar uyarı, para cezası şeklinde olabiliyor. Bizim gibi meslekte yeni olanlar açısından daha tehlikeli bence, çünkü biz bir hata yaptığımız zaman, bizden kaynaklanıyorsa anında işten çıkarabiliyoruz ve bir daha bağımsız denetim kuruluşlarında çalışma imkânımız çok zor oluyor. Deneyimli denetçiler için ya da sorumlu denetçiler için parasal cezaların sıra meslekten menedilmeye kadar gidebiliyor. Böyle bir durumun çok sık yaşanacağını düşünmüyorum. Çünkü biz genelde bütün önlemlerimizi alıyoruz.” -(K19)

“Böyle bir olayla karşılaşmadık, denetim kuruluşu olarak karşılaşacağımızı da düşünmüyorum. Böylesine büyük bir sorun, önemli bir yanlışlık ya da hata mutlaka denetim sırasında tespit edilir, edilememesi gibi bir durumun yaşanması bağımsız denetim kuruluşu ile denetlenen kuruluş arasında ortak çıkar olduğunu gösterir. Bu tür bağımsız denetim skandalları 2000'li yıllarda yaşandı, sonucunda büyük şirketler battı, bağımsız denetim kuruluşları çok büyük cezalar aldı, lisansı iptal edilenler oldu ve denetimden menedilen bağımsız denetçiler oldu. Türkiye'de de böyle bir durum olduğu zaman Kamu Gözetim Kurumu'nun ve kanunların çerçevesinde ağır yaptırımlar uygulanacağını düşünüyorum.” - (K14)

“Bir kuruluşun finansal tablolarında önemli yanlışlıklar varsa bu mutlaka bağımsız denetçi tarafından tespit edilir. Bağımsız denetçi tarafından tespit edilemiyorsa, denetçi iyi bir eğitim almamıştır, çalıştığı konu hakkında hiçbir şey bilmiyordur ya da denetlenen kuruluş ile ortak çıkarılara sahiptir. Bu durumda da kanunlar ve Kamu Gözetim Kurumu tarafından düzenlenen yaptırımlar devreye girer. Bu yaptırımların en ağırı bağımsız denetim kuruluşu için lisans iptali, bağımsız denetçi için de meslekten ihraçtır.” -(K6)

“Bağımsız denetim kuruluşu olarak böyle bir durumla karşılaşmamak için denetçinin denetlenmesi dediğimiz bir uygulama yürütüyoruz. Bağımsız denetim ekibinin günlük olarak yaptığı işlemleri bağımsız denetim kuruluşunun içindeki iç kontrol sistemimiz inceliyor, bu kontrol sistemi herhangi bir hata veya eksiklik olup olmadığını tespit etmeye çalışıyor. Eğer herhangi bir hata ya da yanlışlık bulursa bağımsız denetçiden bunun düzeltilmesi isteniyor, kısaca herhangi bir ceza almamak için kendimizi denetliyoruz. Aksi taktirde Kamu Gözetim Kurumu’nun yaptırımlarına maruz kalabiliriz.” -(K9)

Soru 12. Son olarak denetim riski ile ilgili belirtmek istediğiniz herhangi bir şey var mı?

Bağımsız denetçilerin büyük çoğunluğu, denetim riskine karşı mevzuatta ve uygulamada yapılan değişiklikleri her an için takip ettiklerini ve denetim kuruluşları tarafından düzenlenen eğitimlere devamlı olarak katıldıklarını ifade etmişlerdir. Bağımsız denetçiler, denetim riskleri ve cezai yaptırımlara karşı en önemli önlemin, denetim kuruluşlarının kendi iç kontrol sistemlerinin kurulması olduğunu ifade etmişlerdir.

Bağımsız denetçilerin bu konuda dikkat çeken görüşleri şunlardır.

“Bağımsız denetimi yapılan kuruluşun sektörü hakkında bilginiz yoksa bu bağımsız denetimi yapmanız çok zordur. Çünkü müşterinin dediği her şeye inanırsınız, sizi manipüle etmesi, kandırması çok kolay olur. Mesela bir inşaat firmasına inşaat sektöründe tecrübeli olmayan bir bağımsız denetçi gönderirseniz oradaki olayları, ilişkileri anlaması çok zor olur. İnşaat sektörünün çok farklı bileşenleri var kendi içinde çok zor bir sektör. Bağımsız denetçi, denetimini yaptığı kuruluşun sektörünü bilmiyor ve anlayamıyorsa bağımsız denetçinin denetim riski çok yüksek olmaktadır. Bağımsız denetçinin kendi açısından riskini azaltması için denetim yapacağı kuruluşun sektörünü ve çalışma şeklini gerçekten iyi bilmesi gerekmektedir.” -(K11)

“Bağımsız denetim riski hiçbir zaman sıfır olmaz. Çok düzgün yürüyen sistemlerde bile mutlaka gözden kaçan hatalar ve yanlışlıklar olabilir. Bağımsız denetçi olarak bizim

işimiz bunları tespit etmek ve düzeltmektir. Denetim sonucunda düzeltilemeyecek şekilde olan hata ve yanlışlıklara denetim raporunda yer verilmektedir. Böylece kuruluşların bilgilerini kullananlara güvenilir ve doğru bilgi ulaştırmaya çalışırız. Bağımsız denetimde eğitim hiçbir zaman için bitmez değişen her kural ve standart için bağımsız denetçiler eğitime tabi tutulurlar, yoğun çalışma saatleri vardır.” -(K18)

“Bağımsız denetimde her zaman yanlışlıklarla ve hatalarla karşılaşabiliriz. Bizim için önemli olan bu yanlışlık ve hataların önemlilik seviyesidir. Eğer gerçekten çok önemli bir hata varsa bu bizim denetim riskimizi yükseltmektedir. Biz denetimi yaparken, denetim riski ne kadar düşük olursa olsun çok dikkatli çalışırız. Yaptığımız işlemlerde de riski azaltmak için işlemlerin akışını günlük olarak kaydederiz. Bağımsız denetçilere gerekli eğitimlerin verilmesi, mevzuattaki değişikliklerin anlatılması, nasıl uygulayacaklarını göstererek bilgilerinin güncel olması sağlanmalıdır.” -(K15)

“Türkiye’de bağımsız denetim gelişme aşamasında olan bir sektör diyebiliriz. Şu anda çalışan bağımsız denetim kuruluşlarının en büyükleri yabancı ortaklı kuruluşlar, son birkaç yıldır ulusal kuruluşlar da hızlı bir büyüme gösteriyor. Türkiye’de bağımsız denetçilerin daha iyi eğitim alması, özellikle üniversitelerde bağımsız denetim derslerine yer verilmesi, hem denetim yapılacak kuruluşlarda çalışan personel açısından hem de bağımsız denetim kuruluşlarında çalışan personel açısından denetim risk düzeyini düşürür ve daha profesyonel bir bakış açısı sağlar.” -(K26)

SONUÇ

Bağımsız denetimin temel amacı, işletmeler tarafından hazırlanan finansal tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğuna ilişkin makul düzeyde güvence sağlamaktır. Bağımsız denetim, bilgi kullanıcılarının finansal tablolara duyduğu güven seviyesini artırmak ve böylece piyasaların işleyişine katkı sağlamak açısından büyük öneme sahiptir. Önemli yanlışlıklar içermeye olası olduğu bulunan finansal tabloların güvenilirliği hakkında makul görüş bildirme sorumluluğuna olan bağımsız denetçiler günümüzde çeşitli faktörlerin etkisiyle denetim riski ile karşı karşıya kalmaktadır.

Bağımsız denetçilerin denetim sürecinde maruz kaldıkları denetim risklerine yönelik yaklaşımlarının ve bağımsız denetimi etkileyen risk faktörleri hakkındaki düşüncelerinin araştırıldığı bu çalışmada, nitel araştırma yöntemlerinden görüşme (mülakat) tekniği kullanılmıştır. Bu doğrultuda rastgele seçim yöntemi ile seçilen 30 bağımsız denetçi ile yüz yüze görüşmeler gerçekleştirilmiş ve bağımsız denetçilere yapı yapılandırılmış açık uçlu toplam 12 soru yöneltilmiştir. Araştırma kapsamında görüşme yapılan bağımsız denetçilerin yarısı dört büyük denetim kuruluşunda (Ernst & Young, KPMG, Deloitte ve PricewaterhouseCoopers) çalışan denetçiler arasından seçilmiş olup diğer yarısını ise bunların dışında kalan denetim kuruluşlarında görev yapan bağımsız denetçiler oluşturmuştur. Yapılan görüşmeler sonucu elde edilen veriler nitel araştırmalarda tercih edilen Atlas.ti programı kullanılarak içerik analizine tabi tutulmuştur.

Araştırma sonucunda elde edilen bulgulara göre, bağımsız denetçilerin bağlı oldukları denetim kuruluşlarının tamamı bir müşteri kabul politikasına sahiptir. Yapısal risk ve kontrol risk düzeyi yüksek olan müşterilerin kabulü, denetimi üstlenen bağımsız denetim kuruluşunun denetim riskini artırıcı bir etkiye sahiptir. Bu sebeple denetim riskini makul bir düzeyde tutmak isteyen denetim kuruluşları açısından müşteri kabulü ya da reddi önemli bir karardır. Araştırma kapsamında görüşme yapılan bağımsız denetçiler arasında müşteri kabul sürecine ilişkin bazı farklılıklar olduğu tespit edilmiştir. Dört büyük bağımsız denetim kuruluşunda çalışan bağımsız denetçiler müşteri kabul aşamasında direkt olarak görev almadıklarına, bu kararı yöneticilerinin verdiğine dikkat çekmişlerdir. Bu kuruluşlarda müşteriler hakkında araştırmalar yapan ve denetim risk düzeyini belirleyen ayrı bir risk değerlendirme bölümleri de bulunmaktadır. Diğer denetim kuruluşlarında çalışan bağımsız denetçiler ise müşterinin kabul aşamasında denetim sürecine dahil olduklarını ileri sürmüşlerdir.

Bağımsız denetçiler, ilk kez denetimini yapacakları müşteri hakkında detaylı bilgiler toplanması gerektiğini belirtmiştir. Bu bilgilerin başında; müşterinin daha önce çalıştığı denetim kuruluşu ile olan ilişkileri ve daha önceki denetim raporları, organizasyon yapısı, sektördeki durumu, finansal yapısı, hukuki durumu ve piyasada algılanan güvenilirliği gelmektedir. Bağımsız denetim kuruluşlarının müşteri kabul politikaları arasında müşteri işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliği ve mevcut kaynaklarının bir müşterinin denetimini yapmak için yeterli olup olmadığı ön plana çıkmıştır. Bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin müşteriyi reddetme sebeplerinin başında denetim ücretinde anlaşma sağlanamaması, halihazırda çalışacak denetim ekibinin bulunmaması ve elde edilen bilgiler doğrultusunda müşterinin denetim riskinin çok yüksek çıkması gelmiştir.

Her müşteriyi kabul etmediklerini belirten denetçi görüşleri olduğu gibi, riski yüksek olmasına rağmen yüksek ücret vermeyi kabul eden müşterileri reddetmediklerini ileri süren denetçi görüşleri çoğunluktadır. Genel olarak değerlendirildiğinde, bağımsız denetçilerin ve denetim kuruluşlarının riski yüksek olduğu için çalışma saati de yüksek olan ve düşük ücret vermek isteyen müşterileri kabul etmeme eğiliminde oldukları ifade edilebilir. Bu noktada dikkat çeken denetçi görüşlerinden birisi, daha önce olumsuz görüş veya şartlı görüş alan sorunlu müşterilere bilinçli olarak yüksek ücret teklif edilmesidir. Müşteri bu kadar yüksek bir teklifi kabul etmediği için denetim kuruluşu da müşteriyi reddetmek zorunda kalmamaktadır. Dikkat çeken bir diğer görüş ise, bağımsız denetim kuruluşlarının sorunlu müşteriyi denetim hizmeti yerine danışmanlık hizmeti vermeye ikna etmesidir. Böylece kâr amacı güden bağımsız denetim kuruluşları hem denetim riskini düşürecek hem de danışmanlık ücret geliri elde edecektir.

Yılmaz (2019) tarafından yapılan bir çalışmada “önemli yanlışlık riski ve denetim riski yüksek olan bir müşteri ile karşılaşıldığında ne yapıyorsunuz” sorusuna bağımsız denetçilerin büyük çoğunluğu müşteriye teklif edilen denetim ücretini artırdıkları ve karşılıklı anlaşma sağlanırsa denetimi kabul ettikleri yönünde cevap vermiştir. Bu bulgu bizim çalışmamızı destekler niteliktedir.

Araştırma kapsamında görüşme yapılan bağımsız denetçilerin tamamı müşterilere yönelik düşük, orta ve yüksek şeklinde kabul edilebilir bir denetim risk düzeyleri olduğunu ifade etmişlerdir. Bu risk düzeyine göre örneklem sayısının, kanıt sayısının, mutabakat sayısının, analiz ve test sayılarının değişiklik gösterdiğini ancak denetim risk düzeyinin müşterinin kabul edilmesine engel olmadığını belirtmişlerdir. Bu açıdan değerlendirildiğinde; denetim risk düzeyinin yüksek olması ve bulgu risk düzeyinin

düşürülmesi ile denetimin planlanması ve yürütülmesi aşamasında gerçekleştirilen işlemlerin sayısı arasında bir ilişki olduğu görülmektedir. Ayrıca yapısal riski ve kontrol riski yüksek olan müşterilerin kabul edilmesi durumunda bağımsız denetim kuruluşu tarafından deneyimli, sektörde uzmanlaşmış, mesleki şüpheciliği yüksek ve mesleki yargısı kuvvetli bir denetim ekibi seçilerek, hatta gerekli olması durumunda denetçi sayısı artırılarak denetim riskinin düşürülmeye çalışıldığı tespit edilmiştir.

Etkin çalışan bir iç kontrol sisteminin, yapısal risk ve kontrol risk düzeyi üzerinde olumlu etkisi vardır. Bağımsız denetçiler, müşterinin kontrol risk düzeyinin diğer bir ifade ile iç kontrol sisteminin etkinliğinin belirlenmesinde; süreç denetimlerinin, bu birimde çalışanların karar verme ve uygulamada bağımsızlık durumunun, yönetimle iletişimlerinin, hataları bulma ve düzeltme oranlarının, bilgi düzeylerinin ve tecrübelerinin önemli olduğunu ifade etmişlerdir. Bu açıdan bağımsız denetçiler kontrol riskini, ulusal kuruluşlar için yüksek, uluslararası kuruluşlar için orta düzeyde aldıklarına dikkat çekmişlerdir. Bağımsız denetçilerin çoğunluğunun belirttiği diğer bir konu ise ilk defa denetledikleri müşterilerin kontrol risk düzeyini yüksek almaları ve bu müşteriler için daha detaylı bir inceleme yapmalarıdır. Daha önce denetledikleri müşterilerde ise kontrol risk düzeyini genellikle orta ve düşük olarak belirlediklerini belirtmişlerdir. Bağımsız denetçilerin bir kısmı müşterinin iç kontrol sistemi çalışanlarından istedikleri bilgileri alamadıklarını, bunun sebebinin de çalışan personelin her işlem için üst yönetime danışmak istemesinin olduğunu ileri sürmüştür. Bu durumun çalışan personelin bağımsız olmamasından, güvensiz olmasından ya da işten çıkarılma korkusunun olmasından kaynaklandığı düşünülmektedir.

Bağımsız denetçiler açısından hesap kalemlerinin yapısal ve kontrol risk düzeyinin yüksekliği müşterinin faaliyet gösterdiği sektöre (kuruluş faaliyet alanına) göre değişiklik göstermektedir. Bağımsız denetçiler yüksek tutarlı hesap kalemlerinin her zaman diğerlerine göre daha riskli olduğunu belirtmişlerdir. Diğer hesap kalemlerinin ise kendi içinde tutarlı olması gerekmektedir. Bağımsız denetçilerin denetim yaparken önem verdikleri yapısal ve kontrol riski yüksek hesap kalemleri genel olarak; gelir-gider hesapları, stok hesapları, alacak-borç hesapları ve kasa hesabıdır. Bağımsız denetçiler aynı zamanda hizmet ve üretim sektörlerinde; hasılat ve stoklar kalemi, yatırım kuruluşlarında; alacak ve borç hesapları, çok uluslu kuruluşlar ve holdinglerde; iştirakler hesabının riski yüksek hesaplar olarak dikkate alınması gerektiğini ifade etmişlerdir.

Çalışmadan elde edilen bir diğer bulgu, müşterinin yapısal ve kontrol risk düzeyinin bağımsız denetçilerin BDS'lere göre gerçekleştirmesi gerekli olan denetim tekniklerini ve

prosedürlerini etkilememesi ancak örneklem sayısında, kanıt sayısında ve niteliğinde, mutabakatlarda ve doğrulama testlerinde artışa sebep olmaktadır. Bağımsız denetçiler, denetim kuruluşu tarafından yüksek risk düzeyi olan müşterilerin denetimi sırasında alınan diğer bir önlemin de sektörde daha önce çalışmış, deneyimli denetçilerin görevlendirildiğini belirtmişlerdir. Yüksek denetim riski taşıyan müşteri kuruluşun denetiminde zaman sorunu yaşandığında bağımsız denetçi sayısı artışı da yapılabilmekte, ama bu durumun maliyet artışıyla birlikte denetim ücretinin artmasına sebep olduğu görülmektedir. Dört büyükler olarak anılan denetim kuruluşlarında çalışan bağımsız denetçiler, denetim kuruluşunun kendi içindeki iç kontrol sistemi ile yapılan denetim çalışmalarının gözden geçirilerek kontrol edildiğini ifade etmişlerdir. Bağımsız denetçiler, denetim sırasındaki çalışma kâğıtlarının, düzenledikleri formların ve tuttıkları notların günlük olarak denetçi kuruluşun iç kontrol sistemi tarafından incelendiğini ve bir eksiklik ya da hata durumunda uyarılarak düzeltilmesinin sağlandığını belirtmişlerdir.

Bağımsız denetçilere göre, bağımsız denetimin risk unsurları arasında en çok dikkat edilmesi gereken risk, bulgu riskidir. Bunun sebebi bağımsız denetçilerin denetim riskini düşürmek amacıyla yapısal risk ve kontrol riski üzerinde etkisinin olmamasıdır. Kontrol altında tutabildikleri tek risk bulgu riski olduğu için, bulgu riskini düşürmede bağımsız denetçilere önemli görevler düşmektedir. Bulgu riskini düşürmek için denetçinin denetlenen kuruluş ve sektör hakkında yeterli bilgiye sahip olması, dış teyitlerle doğruluğuna güvenilebilir kanıtlara ulaşması, örneklem sayısını artırması, işletme tarafından yapılan işlemlerin birbiri ile ilişkisini tutarlılık açısından incelemesi, daha detaylı maddi ve analitik testler yapması büyük önem taşımaktadır. Ayrıca denetçinin deneyimi, eğitim düzeyi, mesleki şüpheciliği, mesleki yargısını kullanma becerisi ve mesleği ile ilgili gelişmeleri yakından takip edebilmesi de bulgu riskini kontrol edebilmek açısından önemlidir. Literatürde bağımsız denetçilerin denetim riski faktörlerini tespit ederken bireysel tecrübeleri ile elde ettiği bilgileri kullanarak mesleki yargıya ulaştığını ve mesleki yargının uzmanlık ve alınan eğitimler ile oluştuğunu ortaya koyan çalışmalar vardır (Kızılgöl ve İşgüden, 2011: 28).

Bağımsız denetçilere göre, denetim riskini etkileyen birçok faktör vardır. Bu faktörlerin başında denetlenen kuruluşun; iç kontrol sisteminin varlığı ve etkinliği ile kuruluşun açtığı veya kuruluşa karşı açılan büyük tutarlı davalar gelmektedir. Denetim riskini etkileyen diğer faktörler önem sırasına göre; kuruluşa denetimin ilk defa yapılması, kuruluşun muhasebe ilkelerine ve politikalarına olan bağlılığı, kuruluşa kullanılan

muhasabe yazılımlarının yapısı ve kalitesi, kuruluşun bir önceki denetçisi ile olan ilişkisi, denetlenen kuruluşun yönetiminin, denetçiye karşı sergilediği tutum ve davranışlar, kuruluşun bilgi teknolojilerini kullanma düzeyi, çalışan devir hızı ve mali işler departmanında çalışan personelin bilgi düzeyidir. Bağımsız denetim riskini en az etkileyen faktörler ise denetlenen kuruluşun ortaklık yapısı ve kuruluşun faaliyet gösterdiği sektördür.

Teknolojide yaşanan gelişmelerden olumlu yönden etkilenen alanlardan biri de bağımsız denetim olmuştur. Bağımsız denetçiler, bilgi teknolojilerini aktif ve iyi kullanan müşterilerinin denetimi sırasında bilgiye ulaşmanın kolay olması ve hataların daha çabuk tespit edilmesinin, denetim risk düzeyinin düşürülmesinde önemli bir etken olduğunu ifade etmişlerdir. Bunun yanısıra denetim kuruluşları tarafından kullanılan denetim yazılımlarının da denetim riskini düşürmede önemli olduğu düşünülmektedir.

Bağımsız denetçiler genel olarak Türkiye’de yapılan bağımsız denetimlerin denetim riski düzeyini yüksek olarak değerlendirmişlerdir. Bağımsız denetçilere göre denetim risk düzeyinin yüksek olmasının nedeni; ekonomik yapının istikrarlı olmamasıdır. Dört büyük bağımsız denetim kuruluşunda çalışan bağımsız denetçiler kendi yaptıkları bağımsız denetimlerin güvenilirlik düzeylerinin diğerlerine göre daha yüksek olduğunu ve bundan dolayı piyasada tercih edildiklerini belirtmişlerdir. Diğer denetim kuruluşlarında çalışan denetçiler ise KGK’nın kurulması ile denetim kuruluşlarına ve denetçilere uygulanan yaptırımların artmasıyla güvenilirlik düzeyinde artış olduğunu ifade etmişlerdir.

Bağımsız denetçiler, Türkiye’de bağımsız denetimin güvenilirliğinin artması ve denetim risklerinin azalması konusunu üç boyutta ele almışlardır. Bağımsız denetçiler, devletin ilk boyut olduğunu ve ekonominin istikrarlı olmasının sağlanması, mevzuatta ve özellikle vergi boyutunda çalışmalar yapılmasının gerektiğini belirtmişlerdir. KGK’nın kurulması ve aktif olarak çalışmaya başlamasıyla bağımsız denetim kuruluşlarının gözetiminin yapılması, denetimlerin güvenilirliğine katkı sağlamıştır. Bağımsız denetçiler, ikinci boyut olarak denetimi yapılacak olan kuruluşların çıkar çatışmalarından uzaklaşmasının ve iç denetim sistemlerinin etkin bir duruma getirilmesinin önemine dikkat çekmişlerdir. Bağımsız denetçiler üçüncü boyut olarak bağımsız denetim kuruluşlarının çıkar çatışmalarından kaçınmasının, denetçi iç kontrol sisteminin etkin çalışmasının, bağımsız denetçilere gerekli eğitimlerin verilmesinin ve sektörel uzmanlaşmanın sağlanmasının gerektiğine işaret etmişlerdir.

Sonuç olarak değerlendirdiğimizde, hiçbir zaman sıfır olmasını beklemediğimiz bağımsız denetim riskini en alt seviyede tutabilmek, bilgi kullanıcılarına güvenilir bilgi sağlamak açısından son derece önemlidir. Denetim riskini alt seviyede tutabilmek için işletmelere, bağımsız denetim kuruluşlarına, bağımsız denetęilere, KGG'ya ve ülke yöneticilerine önemli sorumluluklar düşmektedir. Bağımsız denetim risk düzeylerinin düşürülmesi ve denetimlerde yaşanabilecek zorlukların önüne geğilmesi konusunda tez kapsamında bağımsız denetęiler tarafından ifade edilen öneriler şu şekildedir:

- Ekonomik yapının güçlendirilmesine yönelik gerekli tedbirlerin alınması,
- Yasal mevzuatın basitleştirilerek anlaşılması ve uygulanması için daha kolay hale getirilmesi,
- Denetime tabi işletmelerin, kendi yapılarına uygun muhasebe ilke politikalarının benimseyerek uygulaması,
- Denetim kapsamındaki işletmelerin iç denetim sistemlerinin etkin çalışabilmesi için öncelikle çalışan bağımsızlığının sağlanması,
- Denetimin yapısı ile işleyişinin denetlenecek kuruluşlara yeterince anlatılması ve denetimden yarar sağlayabilmeleri için karşılıklı işbirliğinin yapılması,
- Işletmelerde özellikle mali işler departmanında çalışan personelin bilgi düzeyinin yüksek olması için gerekli eğitimlerin verilmesi,

Çalışmada yapılan görüşme sonuçlarına göre ortaya çıkan diğer öneriler de şunlardır:

- Üniversitelerin ilgili bölümlerinde eğitim alan öğrencilere yönelik ilgili kurumlarla mesleği tanıtıcı etkinlikler ve kariyer günleri düzenlenmesi,
- Üniversitelerde denetim ve bağımsız denetim alanına yönelik derslerin konulması,
- Bağımsız denetęilerin yeterli bilgi birikimi ve donanıma sahip olmaları için düzenli eğitimlerin tüm denetim kuruluşları, KGG, Sanayi odaları ve Ticaret odaları ile koordineli bir şekilde tarafından verilmesi,
- Denetim risk seviyesinin düşük düzeyde olabilmesi için özellikle Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlarda (KAYIK) iç denetim sisteminin zorunlu hale getirilmesi,

- İşletmelerde özellikle mali işler departmanında çalışan personelin bilgi düzeyinin yüksek olması için Organize Sanayi Bölgeleri, Sanayi Odaları, Ticaret Odaları ve meslek odaları ile eğitimler ve seminerler düzenlenerek farkındalık yaratılması,
- Bağımsız denetimde kalitenin ve güvenilirlik düzeyinin artırılması açısından KGK tarafından ücret yönetmeliğinin düzenlenerek, ücret tarifesinin yayımlanması,
- İşletmelerin bilgi teknolojilerini kullanım düzeylerinde iyileştirmeler yapması,
- Bağımsız denetim kuruluşlarının daha fazla öğrencinin hem mesleği tanınması hem de tercih etmesi konusunda stajlarda sayı fazlaştırılması ve kolaylığı sağlanması,
- Bağımsız denetim kuruluşlarının kendi iç kontrol sistemlerini kurarak ortaya çıkabilecek hatalardan kaçınabilmesi,
- Bağımsız denetçilerin sektörel olarak uzmanlaşmak yönünde eğitim alması ve çalışmalar yapması,
- Bağımsız denetçilerin mesleki şüphecilik, mesleki yargı ve mesleki etik konularında kendilerini yetiştirmelerinin sağlanmasıdır.

KAYNAKÇA

- Acar, A. (2016). Risk Odaklı Denetim. *Muhasebe ve Denetim Dünyası*, 1, 55-66.
- Acar, D., Senal, S. Ve Usul, H. (2011). Bağımsız Denetim Kalitesi: Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 11 (22) , 273-306.
- Akdoğan, N. ve Tenker N. (2007). *Finansal Tablolar Analizi*. Gazi Kitabevi, 11. Baskı, Ankara.
- Arıkan, Y. (2013). Türkiye’de Bağımsız Denetim ve Geleceği. *Mali Çözüm Dergisi*, Mart-Nisan 2013, 7-10.
- Ataseven, B. (2012). Nitel Bilimsel Araştırmalarda Veri Kalitesinin Önemi. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 33(2), 543-564.
- Baltacı, A. (2018). Nitel Araştırmalarda Örnekleme Yöntemleri ve Örnek Hacmi Sorunsalı Üzerine Kavramsal Bir İnceleme. *Bitlis Eren Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 7(1), 231-274.
- Basu, S. K. (2007). *Auditing: Principles and Techniques*. Dorling Kindersley Publishing, Second Edition, Delhi.
- Bayat, S. B. (2015). Yeni Türk Ticaret Kanunu Sonrası Türkiye’de Bağımsız Denetim. Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Kayseri.
- Berg, B. L. ve Lune, H. (2019). *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri*. Eğitim Yayınevi, Konya.
- Bezirci, M. ve Karasioğlu, F. (2011). Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 11 (21), 571-592.
- Bozkurt, N. (1998). *Muhasebe Denetimi*. Alfa Basım Yayım Dağıtım, 1. Baskı, İstanbul.
- Bozkurt, N. (2012). *Muhasebe Denetimi*. Alfa Basım Yayım Dağıtım, 6. Baskı, İstanbul.
- Büyüköztürk, Ş., Kılıç-Çakmak, E., Akgün, Ö., Karadeniz, Ş., ve Demirel, F. (2017). *Bilimsel Araştırma Yöntemleri*. Pegem Akademi Yayıncılık, 23. Baskı, Ankara.
- Ciołek, M. (2017). Professional Skepticism in Auditing and its Characteristics. Research Papers of the Wrocław University of Economics/Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu.
- Creswell, J. W. (2018). Çeviri Editörleri: Bütün, M. ve Demir, S. B. *Nitel Araştırma Yöntemleri: Beş Yaklaşım Göre Nitel Araştırma ve Araştırma Deseni*. Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Çarıkçıoğlu, P. (1995). Türkiye’de Muhasebe Denetiminin Gelişimi, Muhasebe Denetimi Sempozyum Bildirileri 1, 06-08 Nisan 1995, İstanbul, Türkiye.
- Çayır, M. Y. ve Sarıtaş, M. T. (2017). Nitel Veri Analizinde Bilgisayar Kullanımı: Bir Betimsel İçerik Analizi (2011-2016). *Necatibey Eğitim Fakültesi Elektronik Fen ve Matematik Eğitimi Dergisi*, 11(2), 518-544.
- Dalkılıç, A. F. ve Oktay, S. (2011). Uluslararası Denetim ve Güvence Standartlarında Mesleki Şüphecilik. *Mali Çözüm Dergisi*, 103, 63-78.
- Diñç, Y. (2001). Uluslararası Denetim Standartlarının Türkiye Uygulamaları Açısından İncelenmesi ve Değerlendirilmesi. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Finansman ABD Doktora Tezi, Ankara.

- Erçiçek, M. (2016). Türkiye’de Denetimin Gelişimi ve Yeni Gelişmeler Işığında Denetimin Dönen Varlıklara Etkisi ve Bir Uygulama. Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Aydın.
- Erdoğan, M. (2002). Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 5, 61-62.
- Erdoğan, N. (2018). *Denetim*. Anadolu Üniversitesi Yayınları, No: 3753, Eskişehir.
- Haftacı, V. (2011). *Muhasebe Denetimi*. Umuttepe Yayınları, 2. Baskı, Kocaeli.
- Haftacı, V. (2014). *Muhasebe Denetimi*. Umuttepe Yayınları, 3. Baskı, Kocaeli.
- Gücenme, Ü. (2004). *Muhasebe Denetimi*. Aktüel Yayınları, 1. Baskı, Bursa.
- Güçlü, F., (2013). *Muhasebe Denetimi (İlkeler ve Teknikler)*. Detay Yayıncılık, Ankara.
- Güngörmüş, A. H. (2019). Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin Bağımsız Denetime Yaklaşımlarını Etkileyen Faktörler: İlgili Literatür Kapsamında Bir Derleme Çalışması. *Muhasebe, Finansman ve Denetim Çalışmaları Dergisi*, 5(2), 57-72.
- Güredin, E. (2007). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*. Arıkan Yayınevi, 11. Baskı, İstanbul.
- Güredin, E. (2014). *Denetim ve Güvence Hizmetleri: SMMM ve YMM’lere Yönelik İlkeler ve Teknikler*. Arıkan Yayınevi, 14. Baskı, İstanbul.
- Habbe, A. H., The Influences of Ethics, Independence and Competence on The Quality of an Audit Through the Influence of Professional Skepticism in Bpk of South Sulawesi, Central Sulawesi and West Sulawesi. *Journal of Research Business and Management*, 2/2014, 7.
- İnaltong, C., ve Taş, O. (2015). Bağımsız Denetim Sürecinde Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi ve Bir Uygulama. *Vergi Dünyası*, 401, 73-82.
- Kandemir, T., ve Akbulut, H. (2013). Bağımsız Denetimin Etkinliğinde Denetimden Sorumlu Komitenin Rolü: Türkiye’deki Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 9(20), 37-55.
- Karacan, S. ve Uygun R. (2012). *Denetim ve Raporlama*. Umuttepe Yayınları, 1. Baskı, Kocaeli.
- Karakaş, E. (2016). Denetim Riskinin Değerlendirilmesinde Kazanç Temelli Oransal Değişkenler. Ondokuz Mayıs Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Samsun.
- Karapınar, N. (2018). Denetim Risk Modeli ve Denetim Sürecine Etkisi. Yaşar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İzmir.
- Karataş, Z. (2015). Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri. *Manevi Temelli Sosyal Hizmet Araştırmaları Dergisi*, 1(1), 62-80.
- Kızılgöl, Ö., ve İşgüden, B. (2011). Denetim Riskinin Belirlenmesinde Mesleki Yargının Denetçiler Tarafından Kullanılması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 13(4), 1-33.
- Selimoğlu, K. S. ve Göktepe, H. (2007). Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki Bağımsız Denetimle İlgili Yeni Düzenlemeler. *Mali Çözüm Dergisi*, 81, 17-44.
- Kaval, H. (2008). *Muhasebe Denetimi*. Gazi Kitabevi, Ankara.
- Kavut, L., Taş, O. ve Şavlı, T. (2009). *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*. İSMMM Yayınları, No: 130, İstanbul.

- Kaya, H. P. (2014). Türkiye’de Faaliyet Raporu Denetimi: İlgili Tarafların Görüşleri Çerçevesinde Tespitler, Değerlendirmeler ve Öneriler. Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi, Kayseri.
- Kaya, H. P. ve Uzay, Ş. (2018). Hileli Finansal Raporlama ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20, 721-740.
- Keskin, D. A. (2018). *Denetim*. İstanbul Üniversitesi Açık ve Uzaktan Eğitim İşletme Fakültesi Yayını, İstanbul.
- Kızılgöl, Ö. (2001). Muhasebe Denetiminde Müşteri Seçiminde Denetim Riski Yönetimi. Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Balıkesir.
- King, N. ve Khan, A. R. (2012). *Governance, Risk, and Compliance Handbook for Oracle Applications*, Packt Publishing, Birmingham/UK.
- Kiracı, M. (2012). *Muhasebe Denetimi*. Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 2473, Eskişehir.
- Kışalı, Y., Güner, M. F. ve Pehlivanlı, D. (2013). Denetim Standartları. T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), Modül 1, İstanbul.
- Khan, M. A. (1995). Yeni Başlayanlar İçin Denetime Giriş. *Sayıştay Dergisi*, 19, 15-30.
- Köse, Y. ve Ertan, S. (2016). Türkiye’de Bağımsız Denetçilik ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 16 Özel Sayısı, 290-307.
- Kutukız, D. ve Öncü, M. A. (2009). Bağımsız Denetimin Anonim Ortaklıklarda Kurumsal Yönetimin Gelişmesine Etkisi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 41, 131-139.
- Millichamp, A. (2002). *Auditing*. Thomson Learning, 8th Edition, London.
- Royae, R. A., Yaghoob, A. ve Azinfar, K. (2013). Relationship Between Skepticism and Decision Making in Audit. *World Applied Sciences Journal*, 28/2013, 11.
- Selimoğlu Kardeş, S.; Özbirecikli, M.; Uzay, Ş.; Kurt, Ganite; Alagöz, A. ve Yanık, S. (2011). *Muhasebe Denetimi*. Gazi Kitabevi, 3. Baskı, Ankara.
- Özbilgin, İ. G. (2012). Kamu Kurumları Açısından Bilgi Sistemleri Denetimi. *Bilişim Dergisi*, 147, 87-93.
- Özbirecikli, M. ve Süslü, C. (2005). Bağımsız Denetim Firmalarının Yolsuzluk Riski Faktörlerini Değerleme Uygulamaları ve Türkiye’deki Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Karşılaştırmalı Bir Araştırma-1. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 27, 67-85.
- Özdemir, M. (2010). Nitel Veri Analizi: Sosyal Bilimlerde Yöntembilim Sorunsalı Üzerine Bir Çalışma. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(1), 323-343.
- Pekiner, K. (1988). *İşletme Denetimi*. İstanbul Üniversitesi Muhasebe Enstitüsü Eğitim ve Araştırma Vakfı Yayını, İstanbul.
- Sayar, Z. (2011). Bağımsız Denetimin Gözetimine Ülke Yaklaşımları-I- ABD Modeli. Ankara SMMM Odası Bülteni, Sayı: 195.
- Şengür, E. D. (2016). *Denetim*. İstanbul Üniversitesi Açık ve Uzaktan Eğitim Yayınları, İstanbul.

- Türnüklü, A. (2000). Eğitimbilim Araştırmalarında Etkin Olarak Kullanılabilecek Nitel Bir Araştırma Tekniği: Görüşme. *Kuram ve Uygulamada Eğitim Yönetimi Dergisi*, 6(4), 543-559.
- Ulusoy, Y. (2005). Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetimin Fonksiyonları ve Denetçi Bağımsızlığı. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7(2), 265-300.
- Usul, H. (2015). *TMS ve TFRS Uygulamalı Türkiye Denetim Standartlarına Göre Bağımsız Denetim*. Detay Yayıncılık, 2. Baskı, Ankara.
- Uzay, Ş. (2012). *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*. Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 2636, 1. Baskı, Eskişehir.
- Yavaşoğlu, M. (2001). *Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim*. Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Yılanıcı, M., Yıldız, B. ve Kiracı, M. (2016). *Türkiye Bağımsız Denetim Standartları ile Uyumlu Muhasebe Denetimi*. Detay Yayıncılık, 2. Baskı, Ankara.
- Yıldırım, A. (1999). Nitel Araştırma Yöntemlerinin Temel Özellikleri ve Eğitim Araştırmalarındaki Yeri ve Önemi. *Eğitim ve Bilim*, 23(112), 7-17.
- Yıldırım, A., & Şimşek, H. (2017). *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri*. Seçkin Yayıncılık, 11. Baskı, Ankara.
- Yıldız, B. (2012). *Muhasebe Denetimi*. Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 2473, 1. Baskı, Eskişehir.
- Yılmaz, M. (2019). Yapısal Riskin Bağımsız Denetim Riskinin Denetçi Açısından Kabul Edilebilirliği Üzerindeki Rolünün Değerlendirilmesi. Işık Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Yasal Düzenlemeler

- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu. (14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete)
- Bağımsız Denetim Yönetmeliği. (26.12.2012 Tarih ve 28509 Sayılı Resmi Gazete)
- 660 Sayılı Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname. (02.11.2011 Tarih ve 28103 Sayılı Resmi Gazete)
- BDS 200 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi. (31.12.2019 Tarih ve 30995 (4.M) Sayılı Resmi Gazete)
- BDS 300 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması. (13.12.2017 Tarih ve 30269 Sayılı Resmi Gazete)
- BDS 315 İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle ‘Önemli Yanlışlık’ Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi. (13.12.2017 Tarih ve 30269 Sayılı Resmi Gazete)
- BDS 320 Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik. (08.12.2017 Tarih ve 30264 Sayılı Resmi Gazete)
- BDS 330 Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler. (08.12.2017 Tarih ve 30264 Sayılı Resmi Gazete)
- BDS 500 Bağımsız Denetim Kanıtları. (06.06.2018 Tarih ve 30443(M) Sayılı Resmi Gazete)

BDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama. (31.12.2019 Tarih ve 30995 (4.M) Sayılı Resmi Gazete)

BDS 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi. (18.03.2014 Tarih ve 28945 Sayılı Resmi Gazete)



ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Adı, Soyadı : Serap GÖKBAYRAK
Doğum Yeri ve Yılı : Kırşehir - 1972
Yabancı Dili : İngilizce ve İtalyanca
E-posta : sergokbayrak@gmail.com

Eğitim Durumu

Lisans : Ahi Evran Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü.
Yüksek Lisans: AEÜ, Sosyal Bilimleri Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı.

Yayınlar

- Özata, M. ve Gökbayrak, S. (2019). Tüketicilerin E-Ticareti Kullanma Nedenlerinin Araştırılması: Kırşehir Örneği. *Journal of Institute of Economic Development and Social Researches*, 5(16), 45-54.
- Gökbayrak, S. (2019). Marka Değerinin Hirose Yöntemiyle Tespit Edilmesi: Vakko Tekstil Üzerine Bir Uygulama. *Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi İİBF Dergisi*, 3(1), 8-25. Kırşehir, Haziran, 2019.
- IC3P 2018 1. Uluslararası “Toplum, İktidar & Siyaset” Kongresi 19-21 Ekim 2018, Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi, Kırşehir, Türkiye.
- IC3P 2019 2. Uluslararası “Toplum, İktidar & Siyaset” Kongresi 26-28 Eylül 2019, Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi, Kiev/Ukrayna/.
- Çukurova 4. Uluslararası Yenilikçi Bilimsel Araştırmalar Kongresi, Adana, 21-23 Şubat 2020
4. Lisansüstü İşletme Öğrencileri Sempozyumu, İzmir, 18-20 Nisan 2019, LİOS Platform